Die Gewinn- und Verlustrechnung der Aktiengesellschaften

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des Doktorgrades
der wirtschaftlichen Staatswissenschaften
der rechts- u. staatswissenschaftl. Fakultät
der Philipps-Universität Marburg-Lahn

vorgelegt von

Luise Butenuth
Dipl.-Kfm.
aus Kirchlengern i. W.

Marburg-Lahn 1945

„Marburger Presse". Hergestellt unter Lizenz 10 der Nachr.-Kontr. der Militär-Reg.

Von der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der Philipps-Universität zu Marburg
als Dissertation angenommen am 20. März 1945.
Gutachter: Professor Dr. E. Walb.
Mitgutachter: Professor Dr. Rudolf Reinhardt.
Tag der mündlichen Prüfung: 20. März 1945.
Gedruckt mit Genehmigung der Fakultät.

Meinen Eltern

Inhalt

A. Einleitung: Problemstellung 1

B. Ausführung: 2

I. Grundlegung 2

1. Begriffliches 2

2. Die geschichtliche Entwicklung der Gewinn- und Verlustrechnung 3

a. in der älteren Buchhaltungsgeschichte 3

b. in der Kodifikation 5

aa. Die rechtlichen Bestimmungen über die Gewinn- und Verlustrechnung bis zur Aktienrechtsnovelle vom 19. 9. 1931 5

bb. Die Gewinn- und Verlustrechnung nach der Aktienrechtsnovelle vom 19. 9. 1931 und dem Aktiengesetz vom 31. 1. 1937 7

II. Darstellung und kritische Beurteilung der gesetzlichen Vorschriften 9

1. Das Gliederungsschema des § 261c HGB. 9

a. Der formale Aufbau der Gewinn- und Verlustrechnung . 10

b. Das Kompensationsprinzip in der Gewinn- und Verlustrechnung 12

c. Das Umsatz- und Produktionskostenverfahren 17

2. Die einzelnen Positionen des aktienrechtlichen Gliederungsschemas nach § 261c HGB. und § 132 Akt. Ges. 20

a. Die Aufwandseite: 21

aa. Löhne und Gehälter 21

α. Löhne und Gehälter der Arbeiter und Angestellten . 23

β. Bezüge und Nebenbezüge der Mitglieder des Vorstandes und des Aufsichtsrats 25

bb. Soziale Abgaben: 27

α. Gesetzliche soziale Abgaben 27

β. Freiwillige soziale Aufwendungen 27

cc. Abschreibungen: 30

α. Nach § 261 c HGB. 30

β. Nach § 132 Akt. Ges. 32

γ. Das Problem der stillen Reserven 35

dd. Die Nettozinsrechnung: 37

α. Nach § 261 c HGB. 37

β. Nach § 132 Akt. Ges. 38

ee. Die Steueraufwendungen: 40

α. Nach § 261 c HGB. 40

β. Nach § 132 Akt. Ges. 41

ff. Die Beiträge an Berufsvertretungen 43
gg. Die aus der gesetzlichen Rücklage abgedeckten Wertminderungen und sonstigen Verluste 44
hh. Die außerordentlichen Aufwendungen 48
ii. Alle übrigen Aufwendungen, soweit diese den Betrag unter II,1 übersteigen 51
b. Die Ertragsseite 51

1. Betriebseigene Erträge 51
aa. Der unter II,1 auszuweisende Betrag 51
a. Umsatzerlös / Erlösschmälerungen 53
β. Bestandsveränderungen 55
γ. Selbstkostenwert selbsterstellter Anlagen 55
δ. Alle Aufwendungen, die nicht gesondert unter I,1-8 auszuweisen sind 55

2. Betriebsfremde Erträge 58
bb. Beteiligungserträge 58
a. Trennung von Betriebs- und Beteiligungserträgen . 58
β. Allgemein buchhalterische Probleme 59
γ. Begriffliches 61
cc. Außerordentliche Erträge 63
a. Begriffliches 63
β. Das Problem der stillen Reserven 65
dd. Erträge aus der Auflösung der gesetzlichen Rücklage 66
ee. Außerordentliche Zuwendungen 66
c. Der Jahreserfolg 67
d. Der Gesamtcharakter der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 132 Akt. Ges. im Vergleich zu dem des § 261 c HGB. 71

C. Schluß: Würdigung des Teilbruttoprinzips vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt 74

Literaturverzeichnis 78

Abkürzungen 79

Anlage I 80

Anlage II 81

Lebenslauf 83

A. Einleitung

Problemstellung

Das Ziel der aktienrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung ist die Durchleuchtung der betrieblichen Verhältnisse, der Einblick in die Aufwands- und Ertragslage der Unternehmung als eine historisch nachweisbare Notwendigkeit.

Erfahrungsgemäß ist dem Ziel optimaler Ausnützung aller Kräfte nur nahe zu kommen im Wege des Erfahrungsaustausches, durch Betriebsvergleiche usw. Die Ermittlung entsprechender Kennzahlen ist aber nur möglich auf der Grundlage eines einheitlichen, wahren und klaren Rechnungswesens im allgemeinen und Jahresabschlusses im besonderen, wie er auch im § 129 Aktienges. mit folgendem Wortlaut gefordert wird:

> „Der Jahresabschluß hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen. Er ist so klar und übersichtlich aufzustellen, daß er einen möglichst sicheren Einblick in die Lage der Gesellschaft gewährt."

Es soll daher die Aufgabe vorliegender Arbeit sein, sich mit der Erfolgsrechnung schlechthin, insbesondere aber mit den sich aus den gesetzlichen Gliederungsvorschriften ergebenden Problemen zu befassen. Das erscheint vor allem deshalb wünschenswert, weil im Laufe der Jahre seitens der Literatur und Praxis häufig zu dem aktienrechtlichen Gliederungsschema Stellung genommen ist, ein Zeichen dafür, daß diese sowohl für die Unternehmungen selbst als auch für den zwischenbetrieblichen Wirtschaftsverkehr so bedeutenden Vorschriften im Mittelpunkt des Interesses stehen, und demgemäß das Bestreben nahe liegt, evtl. bestehende Mängel weitgehendst auszuschalten. Voraussetzung einer solchen Betrachtung ist die Darstellung dessen, was der Gesetzgeber verlangt und welches Ziel er mit den gesetzlichen Regelungen verfolgt. Gleichzeitig soll die Beurteilung dieser Vorschriften erfolgen, sowie eine Sammlung einzelner Argumente für und gegen das aktienrechtliche Gliederungsschema mit dem Ziel, ein objektives Bild von dem Wert des gesetzlichen Gewinn- und Verlustrechnungsschemas für die Praxis zu erhalten — oder besser — festzustellen, inwieweit es dem Gesetzgeber gelungen ist, durch seine Vorschriften zur klaren Rechnungslegung der Aktiengesellschaften beizutragen und damit die Forderung des § 129 Aktienges. nach Klarheit und Uebersichtlichkeit zu verwirklichen.

B. Ausführung

I. Grundlegung

1. Begriffliches.

Bilanz- und Gewinn- und Verlustrechnung bilden gemeinsam den Jahresabschluß. Während die Bilanz lediglich den gesamten Jahreserfolg aufzuzeigen in der Lage ist, hat die Gewinn- und Ver-Verlustrechnung die Aufgabe, den erzielten Erfolg — nach seinen Quellen zerlegt — zum Ausdruck zu bringen.

Die Gewinn- und Verlustrechnung ist im Gegensatz zur Bilanz, der Zeitrechnung, eine Zeitraumrechnung oder „Bilanz der Periodenwerte“[1]), in der alle abgeschlossenen Umsätze ihren Niederschlag finden, während die Bilanz alle unvollendeten Umsätze aufweist.[2])

Es soll also in der Gewinn- und Verlustrechnung die Aufgliederung des in der Bilanz aufgezeigten Erfolgs nach seinen Quellen stattfinden als Kontrolle der Ertragsfähigkeit der Unternehmung für Aktionäre, Gläubiger und nicht zuletzt für die Unternehmung selbst. In ähnlichen Gedankengängen bewegen sich auch folgende Ausführungen Schmalenbachs[3]):

„Die Gewinn- und Verlustrechnung ist das Hilfsmittel der Gewinnrechnung. Verlust ist nur das Negative des Gewinns. Das Gewinn- und Verlustkonto enthält die Zahlen der entgegengesetzten Kräfte, deren Saldo den Gewinn erbringt; das sind die Zahlen für Aufwand und Ertrag. Einnahmen und Ausgaben haben in dem Gewinn- und Verlustkonto keine Stelle.“

Aus obigen Worten geht hervor, daß es sich bei der Erfolgsrechnung nicht um eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung handelt, sondern daß der Jahreserfolg durch Gegenüberstellung von Aufwendungen und Erträgen zu ermitteln ist, deren Begriffe sowohl weit über Einnahmen und Ausgaben als auch über Gewinne und Verluste hinausgehen, wie im weiteren Verlauf der Arbeit noch zu zeigen sein wird.[4]) Infolgedessen kann der Ausdruck Gewinn- und

1) Hertlein-Meißner: Abschluß und Prüfung der A.G., Leipzig 1938 S. 7.
2) Vgl. H. Horn, Probleme der Erfolgsrechnung nach § 261 c HGB. in H. A. Ertel: Wirtschaftsprüfung, Bd. II, Wien 1935, S. 161.
3) E. Schmalenbach: Dynamische Bilanz, Leipzig 1926, 4. Aufl. S. 101.
4) s. Kapitel „Der formale Aufbau der Gewinn- und Verlustrechnung“, S. 10.

Verlustrechnung leicht zu einer irrtümlichen Auffassung verleiten. Wenn er trotzdem beibehalten wird, so dürfte das in seinem historischen Wert begründet liegen. Exakter wäre allerdings, von Aufwands- und Ertragsrechnung zu sprechen. Jedoch soll auch in dieser Arbeit — entsprechend der in Theorie und Praxis üblichen Terminologie — die Bezeichnung Gewinn- und Verlustrechnung angewandt werden, nicht dagegen der Ausdruck „Erfolgsrechnung", da man diesen nicht selten identifiziert mit „Jahresabschluß" als Sammelbegriff für Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung. Ebenso findet die Bezeichnung „Bilanz" — gerade in der älteren Literatur — vielfach im gleichen Sinne Verwendung.

Ferner ist zu bemerken, daß die Begriffe Gewinn- und Verlust r e c h n u n g und Gewinn- und Verlust k o n t o sich keineswegs immer decken, da letzteres den Abschluß der Buchhaltung bildet, während erstere auch außerhalb der Buchhaltung auf statistischem Wege ermittelt werden kann.

2. Die geschichtliche Entwicklung der Gewinn- und Verlustrechnung.

a) in der älteren Buchhaltungsgeschichte.

Angeregt durch das Verkehrsleben mittelalterlicher Handelsrepubliken Italiens, entwickelte sich dort die doppelte Buchhaltung, im damaligen Schrifttum verkündet von dem Mönch Lucas Pacioli, der irrtümlicherweise oft als „Erfinder" der Doppik betrachtet wird.[5]) Er kannte und veröffentlichte bereits zu Ende des 15. Jahrhunderts das Gewinn- und Verlustkonto, das zwar noch unbestimmten Charakters war und dessen Hauptzweck in der Ermittlung der Einzelerfolge bestand, während auf die Aufstellung eines Bilanzkontos verzichtet wurde, so daß der Zusammenhang zwischen Bilanz und Erfolgsrechnung fehlte, ebenso wie die Forderung nach periodischen Abschlüssen und Erfolgsrechnungen — beides Kennzeichen der älteren Buchhaltungslehre.

Mit der Übernahme der doppelten Buchhaltung fand auch in Deutschland ein halbes Jahrhundert später die Gewinn- und Verlustrechnung Eingang, allerdings weniger in Kontoform als vielmehr lediglich als statistische Zusammenstellung der Gewinne und Verluste am Schlusse des Güterbuches, wie aus nachstehendem Beispiel hervorgeht, das einem Werk Meister Erharts von Ellenbogen (1537) entnommen ist[6]):

5) Die doppelte Buchhaltung entstand jedoch im Laufe des Mittelalters in Italien. Einen genauen Zeitpunkt der Entstehung oder einen bestimmten „Erfinder" anzugeben, ist daher unmöglich.

6) B. Penndorf: Geschichte der Buchhaltung in Deutschland. Leipzig 1913, S. 118/119.

Der Gewinn betrug an	Wachs	M.	62	Schill. 39
	Weizen	M.	140	Schill. 6
	Ingwer	M.	75	Schill. —
	Korn	M.	2042	Schill. —
	Blei	M.	180	Schill. —
	Safran	M.	150	Schill. —
	Samt	M.	36	Schill. —
		M.	2685	Schill. 45
Der Verlust betrug an	Laken	M.	74	Schill. 42
	Zinn	M.	29	Schill. 52
		M.	104	Schill. 94

„Nim den verlust vom gewinn, so bleibt lauter gewinn M 2 581 Schill. 11." Penndorff führt dazu aus[7]: „Das Gewinn- und Verlustkonto kannten die deutschen Handlungsbücher des 16. Jahrhunderts selten. Aber auch die Theoretiker wandten es zunächst nicht an. Die unmittelbare Buchung der Gewinne und Verluste auf das persönliche Konto des Geschäftseigentümers war der ursprüngliche Gebrauch, erst später fand die mittelbare Übertragung statt, also zunächst auf ein besonderes Gewinn- und Verlustkonto und von hier aus auf das Unternehmerkonto. Dieses letztere Verfahren entsprang dem offenbaren Bedürfnis, die innerhalb einer gewissen Zeitperiode aus den verschiedenen geschäftlichen Transaktionen sich ergebenden Verluste und Gewinne in einer besonderen rechnungsmäßigen Aufstellung ersichtlich zu machen."

Im Zuge der literarischen Fortentwicklung der Buchhaltung trat bereits um 1563 bei Mennher die Vereinigung des Bilanz-, Kapital- und Gewinn- und Verlustkontos im sog. Eigentümerkonto in Erscheinung, sowie bei Stevin das Verlangen nach periodischen Abschlüssen. De la Porte schließlich stellte die Beziehung zwischen Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung her. Er gab sogar — und das ist bemerkenswert — der Gewinn- und Verlustrechnung den Vorrang vor der Bilanz, indem er betonte, daß in die Bilanz die Reste der vom Gewinne bereinigten Konten kämen.[8])

Damit war die ursprüngliche Form der Gewinn- und Verlustrechnung (in dieser primitiven Form wohl als identisch mit Gewinn- und Verlustkonto anzusprechen) gegeben[9]), wie sie auch heute noch besteht, abgesehen von den Verfeinerungen, die Theorie,

7) B. Penndorf, a. a. O. S. 185.

8) E. Walb: Zur Dogmengeschichte der Bilanz, in: Festschr. f. E. Schmalenbach, Leipz. 1933. S. 3.

9) Wenn die Darstellung etwas kursorisch erscheint und außerdem das Einfügen praktischer Beispiele an einigen Stellen vermissen läßt, so liegt das darin begründet, daß zur Zeit die einschlägigen Quellenwerke nicht zu beschaffen sind.

Praxis und Gesetz im Laufe der Jahrhunderte an ihr vorgenommen haben und auf die einzugehen, in diesem Rahmen zu weit führen würde.

b) in der Kodifikation.

aa) Die rechtlichen Bestimmungen über die Gewinn- und Verlustrechnung bis zur Aktienrechtsnovelle von 1931.

Im Gegensatz zur Theorie hat sich die Gesetzgebung erst verhältnismäßig spät mit der Gewinn- und Verlustrechnung befaßt. So bestand z. B. nach dem preußischen Aktiengesetz von 1843 keine Verpflichtung zur Aufstellung einer Gewinn- und Verlustrechnung. Das Reichsgesetz vom 18. Juli 1884, betreffend Kommanditgesellschaften auf Aktien und Aktiengesellschaften, brachte insofern einen gewissen Fortschritt, als in seinem Entwurf bereits ein Vorschlag eines Bilanzschemas enthalten war. Der Bundesrat sollte demnach ermächtigt werden, „für gewisse Arten von Unternehmungen Formulare aufzustellen, nach welchen die Gesellschaften die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung anzufertigen haben". Wurde auch dieser Vorschlag damals noch abgelehnt, so wurde immerhin doch die Aufstellung einer Gewinn- und Verlustrechnung schlechthin verlangt, wie aus dem Wortlaut des Art. 239, II des genannten Reichsgesetzes vom Juli 1884 hervorging:

> „Er (der Vorstand) muß in der durch den Gesellschaftsvertrag bestimmten Frist, welche über die ersten sechs Monate des Geschäftsjahres nicht erstreckt werden kann, und in Ermangelung einer solchen Frist in den ersten drei Monaten desselben für das verflossene Geschäftsjahr eine Bilanz, eine Gewinn- und Verlustrechnung, sowie einen den Vermögensstand und die Verhältnisse der Gesellschaft entwickelnden Bericht dem Aufsichtsrat und mit dessen Bemerkungen der Generalversammlung vorlegen." [10])

Auch im Allgemeinen Deutschen HGB von 1861 erwähnte lediglich der Art. 209 „die Grundsätze, nach welchen die Bilanz aufzustellen und der Gewinn zu berechnen und auszuzahlen ist, sowie die Art und Weise, wie die Prüfung der Bilanz erfolgt", als notwendigen Bestandteil des Gesellschaftsvertrages. Es ist hier Auslegungsfrage, ob in dem Begriff „Bilanz" auch die sie ergänzende Gewinn- und Verlustrechnung einbegriffen sein soll?

Im HGB vom 10. Mai 1897, das sich stark an das Allgemeine Deutsche HGB anlehnt, wird die Gewinn- und Verlustrechnung ebenfalls mit keinem Wort erwähnt. Erst in der Aktienrechtsnovelle vom 19. September 1931 wird die Gewinn- und Verlustrechnung besonders behandelt. Nachdem im § 260, Abs. I der Aus-

10) RGBl. 1884, S. 123.

druck „Jahresabschluß" als Oberbegriff für Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung geprägt wird, heißt es im Abs. II desselben Paragraphen: „Der Vorstand hat in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahres für das verflossene Geschäftsjahr den Jahresabschluß sowie einen Geschäftsbericht dem Aufsichtsrat und mit dessen Bemerkungen der Generalversammlung vorzulegen."

Streitig war die Frage, ob die allgemeinen Vorschriften über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ebenso wie für die Bilanz auch für die Gewinn- und Verlustrechnung Geltung haben sollten. Die auch in dieser Arbeit vertretene Auffassung beantwortet diese Frage positiv mit der Begründung, daß der gesamte Jahresabschluß des § 260 den Vorschriften des § 38 unterliege, in dem es heißt: „Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen."

Zweifellos liegt in der Verpflichtung zur Offenlegung der Handelsgeschäfte die Notwendigkeit, auch die Gewinn- und Verlustrechnung klar und übersichtlich aufzustellen nach entsprechender Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, die Klarheit, Wahrheit, Einheitlichkeit und Stetigkeit fordern.

Wird der Gesetzestext in dieser Weise ausgelegt, so läßt sich unschwer daraus ableiten, daß dem Gesetzgeber eine Bruttorechnung vorgeschwebt hat, da nur diese den Grundsätzen der Wahrheit und Klarheit entspricht. Doch wurde der Mangel präziser Klarheit im Ausdruck der betreffenden Paragraphen von der Praxis vielfach dazu benutzt, die Gewinn- und Verlustrechnung derart zu beschneiden, daß sie geringen oder gar keinen Aussagewert bezüglich der Geschäftslage hatte. „Die offizielle Bilanz gibt . . . nur ein unvollkommenes Bild des tatsächlichen Erfolges. Noch unvollkommener aber als die Bilanzrechnung ist der offizielle Nachweis der Erfolgsgestaltung im einzelnen. Nicht nur, daß die so wichtige Umsatzrechnung der Öffentlichkeit vorenthalten wird, die veröffentlichten Gewinn- und Verlustrechnungen weisen meist so starke Zusammenziehungen auf, daß sie für die Beurteilung des Unternehmens völlig wertlos werden. Hier hätten vor allen Dingen die Reformbestrebungen einzusetzen [11])." An anderer Stelle heißt es: „. . . die veröffentlichten Verlust- und Gewinnrechnungen der Aktiengesellschaften enthalten nur dann sämtlichen Aufwand und Ertrag, wenn nicht vorweg in den Konten der Buchhaltung Teile des Aufwands und Ertrags miteinander verrechnet worden sind. Da die Praxis

11) A. Hertlein: Die Kapital- und Erfolgsrechnung als Grundlage der Wirtschaftlichkeitsmessung, Stuttg. 1929, S. 97.

häufig so verfährt, so hat der Inhalt der Verlust- und Gewinnrechnung nur bedingten Wert, weil aus ihm keine eindeutigen Schlüsse auf die tatsächlichen Aufwands- und Ertragsverhältnisse gezogen werden können [12])".

Obige Stimmen aus der Literatur bestätigen die Tatsache, daß vielfach die Gewinn- und Verlustrechnungen sich auf den Ausweis von lediglich zwei Posten beschränkten, nämlich darauf, die Gewinnzahl der Bilanz in Kontoform nochmals darzustellen. Wenn auch dieses für viele Fälle zutraf, so darf es nicht zu der Annahme verleiten, alle Gewinn- und Verlustrechnungen seien in dieser Art gestaltet. Es gab auch solche, die durchaus dem tieferen Sinn der gesetzlichen Forderungen in einwandfreier Weise entsprachen. Die Folge war ein denkbar uneinheitliches Bild, das anschließend kurz dargestellt und durch das Beispiel einer inhaltsarmen Gewinn- und Verlustrechnung ergänzt werden soll [13]):

I. a) Inhaltsarme Gewinn- und Verlustrechnung
   b) Inhaltsreiche Gewinn- und Verlustrechnung
II. a) Vollständige Gewinn- und Verlustrechnung
   b) Verkürzte Gewinn- und Verlustrechnung
III. a) Gegliederte Gewinn- und Verlustrechnung
   b) Ungegliederte Gewinn- und Verlustrechnung
VI. a) Betriebsfremde Gewinn- und Verlustrechnung
   b) Betriebscharakteristische Gewinn- und Verlustrechnung

Gewinn- und Verlustrechnung des Rheinisch-Westfälischen Kohlensyndikats.

Aufwand		Ertrag	
Allgem. Unkosten	RM. 4 180 932,20	Umlage	RM. 4 180 932,20

Um einmal die Gewinn- und Verlustrechnungen zu vereinheitlichen und zum anderen beeinflußt von der Buchhaltungstheorie, die immer mehr das Schwergewicht von der Bilanz auf die Gewinn- und Verlustrechnung verlagerte, entstand für den Gesetzgeber das Bedürfnis, nähere Richtlinien über Form und Inhalt der Gewinn- und Verlustrechnung herauszugeben.

bb) Die Gewinn- und Verlustrechnung nach der Aktienrechtsnovelle vom 19. 9. 1931 und dem Akt. Ges. vom 30. 1. 1937.

So entstand das neue Aktienrecht, und zwar zunächst — als sichtbarer Ausdruck der einsetzenden Reformbewegung — die Aktienrechtsnovelle, die als Teilreform auf dem Wege der Notverordnung eine Ergänzung und Ausgestaltung des HGB darstellte und sachlich umwälzende Neuerungen — auch gerade hinsichtlich der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung — also des Jahresabschlusses —

12) Ring-Schachian: Die Praxis der AG. Leipzig-Berlin 1929, S. 310.
13) Ring-Schachian a. a. O. S. 310.

brachte. Sie ist jedoch nur als Baustein im Rahmen der großen Reformbewegung zu betrachten, die erst mit dem Aktiengesetz von 1937 ihren Abschluß gefunden hat. Wenn es überhaupt 1931 zu einer Teilreform kam, aufgebaut auf den Erfahrungen aus Zusammenbrüchen der jüngsten Vergangenheit, so war der Grund eine katastrophale Wirtschaftskrise, die die möglichst baldige Herausgabe neuer Richtlinien erforderte. So sollte die Aktienrechtsnovelle vom 19. September 1931 mit ihren Gliederungsvorschriften die Unklarheiten beheben, die bisher über die Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnungen bestanden hatten. Sie verleiht der Vorstellung Ausdruck, die der damalige Gesetzgeber von der exakten Durchführung ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung besaß. War es — wie oben angeführt — früher strittig, ob diese Grundsätze auch für die Gewinn- und Verlustrechnung galten, so wird jeglicher Zweifel durch die Einführung des § 260 b behoben, aus dem die Reihenfolge der gesetzlichen Vorschriften im Rahmen der Aktienrechtsnovelle hervorgeht.

Wie bereits erwähnt, ist oberster Leitgedanke die Durchführung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung. Als nähere Richtlinien dazu sind die Gliederungsvorschriften des § 261 c HGB (herausgegeben am 19. 9. 1931 und zum ersten Male angewendet für das nach dem 30. 9. 1931 begonnene Geschäftsjahr) zu betrachten, bei denen es sich jedoch lediglich um eine Mindestvorschrift handelt, die zu befolgen ist, „soweit nicht der Geschäftszweig der Gesellschaft eine abweichende Gliederung bedingt . . . .“ Es geht daraus hervor, daß das Gliederungsschema — falls es nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung notwendig erscheint — in gewissen Fällen eine Abweichung erfahren darf. Ist letzteres der Fall, so sind als weitere allgemein gefaße Richtlinien die Vorschriften des 4. Abschnittes des 1. Buches HGB (§§ 38—47) für die Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung maßgebend. Gleichzeitig gilt der allgemeine Leitsatz des § 260 b, Abs. 2, der als Ergänzung des Abs. 1, Satz 3 desselben Paragraphen angesehen werden könnte. Es heißt darin: „Der Jahresabschluß ist so klar und übersichtlich aufzustellen, daß er den Beteiligten einen möglichst sicheren Einblick in die Lage der Gesellschaft gewährt.“

Dieser Abs. 2 des § 260 b HGB entspricht dem § 129 des am 30. Januar 1937 veröffentlichten und am 1. Oktober 1937 in Kraft getretenen Aktiengesetzes, das im Zuge der Vereinheitlichung und Rationalisierung des Rechnungswesens herausgegeben wurde. Als Rahmenvorschriften sind in diesem Zusammenhang zu erwähnen:

1. der Erlaß des Reichs- und preußischen Wirtschaftsministers vom 12. 11. 1936, in welchem er die Gruppen und Kammern auf-

fordert, „ihre Mitglieder zu größtmöglicher Wirtschaftlichkeit und höchster Leistung... zu erziehen. Sie sollen die hierzu notwendigen Gemeinschaftsarbeiten, insbesondere auf ... betriebswirtschaftlichem Gebiet (Normung, Buchhaltungs- und Kalkulationsrichtlinien, Betriebsvergleiche usw.) ... durchführen."

2. die vom Reichswirtschaftsminister und dem Reichskommissar für die Preisbildung am 11. 11. 1937 herausgegebenen „Grundsätze für Buchhaltungsrichtlinien", die als einen wesentlichen Grundzweck des Rechnungswesens „die Ermittlung der Jahreserfolgsrechnung" herausstellen. In diesen Buchführungsrichtlinien wird Bezug genommen auf das aktienrechtliche Gliederungsschema für die Gewinn- und Verlustrechnung, als richtungweisend für alle Unternehmungen. Damit ist die Aktiengesellschaft aus den allgemeinen Vorschriften herausgenommen und nimmt eine Sonderstellung ein.

Um nun eine kritische Gegenüberstellung des Inhalts von § 261 c HGB und § 132 Akt.Ges. zu ermöglichen — als den beiden für die gesetzliche Gewinn- und Verlustrechnung maßgeblichen Vorschriften —, ist es notwendig, auch weiterhin historisch vorzugehen und demgemäß zunächst zu untersuchen, welchen Gesamtcharakter der Gesetzgeber dem Gliederungsschema der Gewinn- und Verlustrechnung in der Aktienrechtsnovelle verliehen hat.

II. Darstellung und kritische Beurteilung der gesetzlichen Vorschriften

1. Das Gliederungsschema des § 261 c HGB.

Durch Erweiterung der Publizitätspflicht und damit verbundenem aktiven Eingreifen der Öffentlichkeit glaubte der Gesetzgeber die Mißstände der bisherigen Gepflogenheiten der Aktiengesellschaften beheben zu können. Da dieses — wie oben bereits betont wurde — sowohl im Sinne der Aktionäre, der Gläubiger, als auch der Unternehmung selbst geschah, war man sich zunächst nicht einig, welcher dieser Gruppen der Hauptschutz gewährt werden solle.

Diesem Zweifel verleiht Hillbrand im Zuge damaliger Erörterungen der Presse über diesen Punkt mit folgenden Worten Ausdruck: „Der Entwurf hat mit zwei Schutzobjekten zu rechnen, die beide das wirtschaftspolitische Interesse des Staates in Anspruch nehmen: der Vorteil der Aktionäre und die Erhaltung der Unternehmung als solche. Der Entwurf hat sich mit Recht gehütet, einem von beiden den Vorzug zu geben. Er betont vielmehr ent-

schieden ihre Gleichberechtigung. Er erkennt den Grundsatz an, daß die Interessen des Unternehmens als solche ebenso schutzbedürftig sind wie das individuelle Interesse des Aktionärs." [14])

Das Ergebnis war das allgemein wenig befriedigende Schema des § 261 c HGB, eine Kompromißlösung, die zu mannigfachen Zweifeln und Diskussionen Anlaß gegeben hat und anschließend näher untersucht werden soll.

a) Der formale Aufbau der Gewinn- und Verlustrechnung.

In der Gewinn- und Verlustrechnung findet eine Gegenüberstellung von Aufwendungen und Erträgen in bestimmter Aufgliederung statt mit dem Ziel, den Jahreserfolg — handle es sich um Gewinn oder Verlust — festzustellen.

Um zu erkennen, inwieweit das gesetzliche Schema diesem Verlangen gerecht wird, ist es notwendig, sich zunächst über die Begriffe Aufwand und Ertrag als grundlegendem Maßstab klar zu werden.

So ist auf keinen Fall der Begriff „Aufwand" mit dem der „Ausgaben" an sich identisch, sondern er umfaßt den gesamten Wertverzehr einer Unternehmung im Laufe einer Geschäftsperiode orientiert an den dazu gemachten Ausgaben oder — nach Schmalenbach — ist Aufwand „der Wert derjenigen Güter, die für Rechnung der Unternehmung, sei es bestimmungsmäßig oder nicht bestimmungsmäßig, sei es im Betriebe der Unternehmung selbst oder außerhalb desselben, vernichtet wurde oder sonst verloren geht." [15])

Damit wird betont, daß der Begriff „Aufwand" einschließt:

1. den in der Geschäftsperiode regelmäßig anfallenden Wertverzehr im obigen Sinne zur Erstellung betrieblicher Leistungen,

2. den Güter- und Dienstleistungsverzehr, der in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit dem betrieblichen Produktionsablauf steht, also dem sog. betriebsfremden oder anorganischen Aufwand.

3. den außerordentlichen Aufwand, als den periodisch oder nicht regelmäßig anfallenden Aufwand mit Sondercharakter, der sowohl organisch als anorganisch sein kann.

Ein Vergleich der hier gefundenen Begriffsbestimmungen mit dem vom Gesetzgeber verlangten Ausweis führt zu folgendem Ergebnis:

---

14) Hillbrand: Das öffentliche Interesse im Aktienrecht; in: „Ruhr und Rhein", Wirtschaftsztg. v. 24. 12. 1930, 11. Jahrg., Heft 52.

15) E. Schmalenbach, a. a. O. S. 126.

In der Gewinn- und Verlustrechnung erscheint nur ein Teil der Jahresaufwendungen — wie noch zu zeigen sein wird. Die ausgewiesenen Aufwendungen sind aufgegliedert nach Aufwandsarten; jedoch fehlt eine Spaltung und Zusammenfassung nach Art ihres Charakters in vorgenannten drei Gruppen, was im Sinne der Klarheit und Übersichtlichkeit als ein Mangel hervorzuheben ist.

Dem Aufwand steht der „positive Komponent“ [16]) des Gewinns gegenüber, den Schmalenbach als Leistung folgendermaßen umreißt: „Leistung der Unternehmung ist alles, was die Unternehmung an Werten schafft,“ [17]) orientiert an den Erlösen, die nun wieder an den Ausgaben orientiert sind. Doch umfaßt die Ertragsseite der Gewinn- und Verlustrechnung über die betriebliche Leistung hinaus auch solche Einkünfte, die — ohne mit dem betrieblichen Geschehen im engeren Zusammenhang zu stehen — von außen her in das Unternehmen fließen, sodaß beide Komponenten unter dem Sammelbegriff „Ertrag“ zusammengefaßt werden, der danach folgende Gruppen umschließt:

1. Die betriebliche Leistung, die ihren Niederschlag im Posten II, 1 findet.

2. Die sog. Nebenerträge, wie sie unter dem Posten 2, 3, 4 und 5 der Ertragsseite aufgeführt werden.

Bemerkenswert ist hier die Trennung des betrieblichen und außerbetrieblichen Geschehens, die — wie oben gezeigt — auf der Seite der Aufwendungen fehlt. Im Gegensatz zur betrieblichen Wertschöpfung im genannten Sinne, die in einer einzigen Position gesammelt und teilweise noch saldiert, verhältnismäßig unklar zum Ausdruck kommt, sind die Nebenerträge — getrennt nach Quellen — auszuweisen.

Der hier dargestellte formelle Aufbau der Gewinn- und Verlustrechnung ist lediglich eine Mindestvorschrift. Einem weiteren Ausbau, der sich sowohl auf die Untergliederung der vorhandenen Posten als auch auf das Hinzufügen neuer Posten erstrecken kann, steht nichts im Wege, sondern ist — im Gegenteil — erwünscht. Eine völlig andere Gliederung ist jedoch nur dann zulässig, wenn sich die vorgeschriebenen Positionen nach Art der Unternehmung nicht ergeben, wie das beispielsweise bei Dienstleistungs- und Verkehrsbetrieben der Fall sein kann.

„Eine Vervollständigung der angegebenen Gliederung zum Zwecke der Richtigstellung und Erhöhung der Klarheit ist eigentlich etwas Selbstverständliches.“ [18])

16) E. Schmalenbach, a. a. O. S. 124.
17) ebd.
18) S. Rhode, Die Gewinn- und Verlustrechnung des Jahresabschlusses der Aktiengesellschaften; in: W. P. 1932, 1. Jahrg., S. 204 ff. Nr. 11/12.

Ebenso wie das gesetzliche Schema lediglich eine Mindestvorschrift ist, ist es auch nur eine Gliederungsvorschrift, die über den äußeren formellen Aufbau hinaus nichts über den Inhalt der einzeln aufzuführenden Positionen besagt. Doch haben sich gewohnheitsrechtlich gewisse Richtlinien für den Inhalt entwickelt — nicht zuletzt ein Verdienst der Kommentatoren —, auf die im späteren Verlauf der Arbeit näher eingegangen werden soll.

b) Das Kompensationsprinzip in der Gewinn- und Verlustrechnung.

Zweifellos schwebte dem Gesetzgeber ursprünglich die Vollbruttorechnung vor, „die den gesamten Wertverkehr eines Betriebes, d. h. die gesamten Erträge und die gesamten Aufwendungen, zum Ausdruck bringt", [19]) da keine Saldierung der Aufwendungen und Erträge gestattet, sondern deren gesonderter Ausweis gefordert wird. Auf der Ertragsseite erscheint dann der volle Jahresertrag, gegliedert nach Quellen, dem auf der Aufwandsseite die gesamten Aufwendungen — einzeln aufgeführt — gegenüberstehen.

Eine solche Regelung würde den klarsten und tiefsten Einblick in die Geschäftsgebarung einer Unternehmung gewährt und damit als idealer Schutz für Gläubiger und Aktionäre gegolten haben.

Aus Furcht vor der Konkurrenz des In- und Auslandes hegte jedoch der Unternehmer große Bedenken gegen eine offizielle Bekanntgabe seiner Aufwendungen und Erträge im einzelnen, vor allem bezüglich der Preisgabe der Umsatzzahlen, genauer: der Umsatzerlöse, so sehr er diese auch zur internen Kontrolle als unentbehrlich heranzog.

Der VDB nahm hierzu, wie folgt, Stellung: „Aus betriebswirtschaftlichen Gründen ist eine spezifizierte Gewinn- und Verlustrechnung, die die Erträge nach ihren Quellen weitgehend trennt und die Aufwendungen nach Kostenarten gliedert, notwendig. Sie kommt aber nur intern für die Verwaltung in Betracht. Eine Veröffentlichung ist mit Rücksicht auf die Geschäftsgeheimnisse bedenklich." [20])

Um beiden Parteien gerecht zu werden, um nämlich einerseits die bloße Nettorechnung zu vermeiden, andererseits aber auch einen zu tiefen Einblick in die Geschäftslage der Unternehmung zu verhindern, entschloß sich der Gesetzgeber zu der sog. Teilbrutto- oder unvollständigen Bruttorechnung, die den Wertumlauf nur z. T. zum

19) K. Schmaltz: Reform der Gewinn- und Verlustrechnung der A. G., in: W. T., Jahrg. 5, 1936, S. 461.

20) „Zur Reform des Aktienrechts". Stellungnahme des VDB zu dem Fragebogen des Reichsjustizministeriums, Leipz. 1930, S. 28.

Ausdruck bringt, weil zwischen Aufwendungen und Erträgen gewisse Saldierungen möglich sind, deren Abgrenzung besonders festgelegt werden muß.

Von amtlicher Seite wird hierzu bemerkt: „Der Entwurf hat sich naturgemäß in vorsichtigen Grenzen halten müssen. Insbesondere wird nicht die Aufstellung einer Bruttorechnung verlangt, sondern den Gesellschaften gestattet, die Erträge mit gewissen Aufwendungen, namentlich mit den Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe zu verrechnen. Einen Beweis dafür, daß die vorgeschriebene Gliederung durchführbar ist, bildet die Tatsache, daß schon jetzt eine erhebliche Zahl von Gesellschaften die erforderlichen Angaben macht." [21])

Ausdrücklich gestattet das Gesetz daher die Vornahme von zwei Saldierungen, die Verrechnung von

1. Aufwands- und Ertragszinsen,
2. dem unter II, 1 auszuweisenden Betrag mit den im Schema nicht enthaltenen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen.

Die übereinstimmende Ansicht der Kommentatoren [22]) geht nun dahin, daß außer diesen ausdrücklich gestatteten Saldierungen ein generelles Saldierungsverbot bestehe, das zwar nicht wörtlich im Gesetzestext enthalten sei, aber daraus hervorgehe, daß überhaupt gewisse Verrechnungen erlaubt seien. Nach dieser Auslegung ist z. B. die Saldierung von Erträgen mit Verlusten aus Beteiligungen nicht gestattet.

Begründet wird obige Anschauung der Kommentatoren damit, daß eine andere Auslegung widersinnig sein müsse, da dann die Gefahr des Zurückfallens in die Nettorechnung bestünde, gerade das, was der Gesetzgeber mit dem Gliederungsschema und dem Saldierungsverbot zu beseitigen beabsichtigte.

Wie weit jedoch trotzdem die Interessen der Unternehmung berücksichtigt werden, geht aus dem Charakter des Postens II, 1 der Ertragsseite hervor, der der gesamten Gewinn- und Verlustrechnung insofern ihr Gepräge verleiht, als es von dieser wichtigen Position abhängt, ob die Gewinn- und Verlustrechnung den Charakter einer Brutto-, Netto- oder Teilbruttorechnung tragen soll. Die Position II, 1 zeigt, wie weit tatsächlich die Publizität geht. Vor Inkrafttreten der Aktienrechtsnovelle wurde an dieser Stelle der sog. Bruttogewinn ausgewiesen, dessen Begriff jedoch nicht fest umrissen war, sondern folgende Auslegungen erfuhr: [23])

21) Erläuterungsbemerkungen zum Entwurf. S. 114.

22) Vgl. u. a. Schlegelberger-Quassowski-Schmölder: Verordnung über Aktienrecht. Berlin 1932, S. 256. Horrwitz-Ullmann: Kommentar z. neuen Aktienrecht, Berlin 1932, S. 152.

23) O. Kienzle: Die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem geänderten Handelsgesetz; in: W. P. Jahrg. 1, 1932, Nr. 2, S. 30 ff.

1. Gesamterlös (Warenerlös + sonstige Erlöse)
   — Aufwand für Rohstoffe.
2. Gesamter Warenerlös
   — Aufwand an Rohstoffen.
3. Warenerlös
   — Herstellkosten
4. Warenerlös
   — Selbstkosten.

Nach der Ansicht von Kienzle würde der unter 4. dargelegte Warenreingewinn allein als Bruttogewinn bezeichnet werden können, während nach Koch [24]) darunter folgendes zu verstehen ist:

Verkaufserlös
— Materialkosten
— Löhne
— ein Teil der Herstellungsgemeinkosten.

Im Anschluß an die Definition von Kienzle ist festzustellen, daß der an die Stelle des Bruttogewinns getretene Posten II, 1 der Aktienrechtsnovelle dem hier dargelegten Begriff in keiner Weise entspricht. Er wird — wie folgt — im Gesetzestext bezeichnet: „Der Betrag, der sich nach Abzug der Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe . . ., sowie nach Abzug der unter 2—5 gesondert auszuweisenden Erträge ergibt." [25])

Mit dieser Position hat der Gesetzgeber bewußt „matte Scheiben" [26]) eingesetzt — wie es in der Literatur zur Veranschaulichung heißt. Bei dem Posten II, 1 handelt es sich — wie aus Vorstehendem hervorgeht — weder um den Bruttowarengewinn, da hierzu auch die auf der Aufwandsseite aufgeführten Aufwendungen (z. B. Löhne, Gehälter, soziale Abgaben usw.) gleichzeitig mit den Materialkosten vom Umsatzerlös hätten abgezogen werden müssen, noch entspricht der Posten II, 1 dem Umsatzerlös. Dazu fehlt der Betrag für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, so daß Horn [27]) zu dem Schluß kommt, es handle sich weder um den Bruttoumsatz, noch um den Nettoumsatz, noch um den Bruttogewinn, sondern um eine Mischziffer, die vom Standpunkt des Bilanzlesers überhaupt nichts besage.

---

24) W. Koch: Der Leistungsertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung; in: W. P. 1932, S. 427 ff. Nr. 23.

25) Die ausgelassene Stelle bezieht sich auf Handelsbetriebe, die im Rahmen dieser Arbeit nicht interessieren.

26) O. Kienzle, a. a. O. S. 244.

27) H. Horn: Probleme der Erfolgsrechnung nach § 261c HGB; in: H. A. Ertel, a. a. O. S. 180.

Um zu der geforderten Ziffer zu gelangen, sind zwei Wege denkbar. Es ist einmal [28]) auszugehen von der Summe aller Erträge (d. h. Umsatzerlös [29]) — Nebenerträge [30]). Abzusetzen sind dann die unter Ziff. II, 2—5 gesondert auszuweisenden Erträge, wobei es sich um solche handelt, die in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Betriebsablauf stehen, besser mit der innerbetrieblichen Wertschöpfung. Von dem verbleibenden Umsatzerlös sind weiterhin die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe — kurz gesagt — die Materialaufwendungen abzuziehen, jedoch nur, soweit diese von fremden Werken bezogen wurden. Wenn eine Gesellschaft nun aber mehrere Produktionsbetriebe unterhält und der eine das Produkt des anderen als Rohstoff gebraucht, wenn z. B. die Eisenhütte der Gesellschaft die Kohlen aus dem ihr zugleich gehörenden Bergwerk verwendet, dann ist die Kohle Zwischenprodukt für dieses Unternehmen, aber nicht etwa Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoff, weshalb ihre Kosten auch nicht von den Erlösen der Eisenhütte abgesetzt werden dürfen [31]).

Die zweite Möglichkeit ist die, als Ausgangspunkt die Summe der aus den einzelnen Umsätzen gewonnenen Erlöse zu wählen, um von dieser die Materialaufwendungen in Abzug zu bringen. „Hier (unter Posten II, 1) erscheint der im gewöhnlichen Geschäftsbetrieb des Unternehmens, also der aus dem Umsatz von Waren oder Leistungen gezogene Ertrag" [32]). Welcher der beiden Wege gewählt wird, ist im Ergebnis gleich, wie folgendes Beispiel zeigt:

I.

Jahresertrag	RM. 50 000.—
— Nebenerträge	RM. 30 000.—
	RM. 20 000.—
— Materialaufwendungen	RM. 5 000.—
Betrag lt. II, 1	RM. 15 000.—

II.

Umsatzerlös	RM. 20 000.—
— Materialaufwendungen	RM. 5 000.—
Betrag lt. II, 1	RM. 15 000.—

28) Vgl. Schlegelberger-Quassowski-Schmölder, a. a. O. S. 261.

29) Wobei unter Umsatzerlös der Nettoerlös zu verstehen ist = Bruttoerlös abzügl. Erlösschmälerungen.

30) Darauf wird später im einzelnen einzugehen sein.

31) Horrwitz-Ullmann: Kommentar zum neuen Aktienrecht, Berlin 1932, S. 159.

32) Horrwitz-Ullmann: a. a. O. S. 158.

Der Sinn des auf diese Weise ermittelten Postens II, 1 [33]) ist die Verschleierung des Umsatzerlöses, ein Zugeständnis, das der Gesetzgeber der Furcht des Unternehmers vor Publizität gemacht hat. Welchen Aussagewert hat diese Ziffer nun für die Praxis? Ist sie tatsächlich — wie Horn betont — lediglich eine „Mischziffer, die nichts besagt"?

Zur Beantwortung dieser Frage erscheint es wertvoll, auf die in der Literatur geprägten Bezeichnungen für den Posten II, 1 einzugehen, deren Vielfalt gewissen Aussagewert über den Inhalt dieser Position besitzt. Schlegelberger [34]) zitiert zunächst den Gesetzestext und fügt ergänzend hinzu, daß dieser Posten im wesentlichen den Umsatzerlös für die verkauften Waren wiedergebe, jedoch nach Vornahme gewisser Abzüge. Seine Definition ist deshalb unbefriedigend, weil sie einmal der prägnanten Kürze entbehrt, zum anderen die Ausdrucksweise, es handle sich „im wesentlichen um den Umsatzerlös", irreführen kann; denn, daß es sich gerade nicht um den Umsatzerlös handelt, wurde oben zur Genüge bewiesen.

Wenn im Vergleich zu Kienzle [35]), der vom „Warenerlös abzüglich Materialaufwand" spricht, die Vorschläge von Koch [36]) herangezogen werden, so sind diese nach der hier vertretenen Ansicht am zutreffendsten. Koch geht davon aus, daß nach Abzug der Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe im Posten II, 1 der „Veredelungshergang" innerhalb des Betriebes zum Ausdruck komme, daß daher in der Praxis auch vielfach die Bezeichnung „Veredelungsertrag" geprägt werde. Jedoch sei dieser Ausdruck ungewöhnlich und könne leicht zu falschen Vorstellungen verleiten. Daher schlägt er das Wort „Arbeitsertrag" vor, kritisiert es aber gleich dahingehend, daß es irrtümlich zu der Annahme verleiten könne, es handle sich lediglich um manuelle Arbeit. Als Sammelbegriff für die gesamte Betriebsleistung prägt er abschließend den Ausdruck „Leistungsertrag", der auch im weiteren Verlauf dieser Arbeit verwendet werden soll.

Hat der Gesetzgeber hiermit, wie auch durch die Saldierungserlaubnis von Aufwands- und Ertragszinsen, eindeutige Zugeständnisse an die Nettorechnung gemacht, so verfolgt er bezüglich der übrigen Positionen die Absicht, das Bruttoprinzip zu verwirklichen. So handelt es sich um folgende Posten auf der Seite der Aufwendungen:

33) Eine noch vorzunehmende Korrektur durch Berücksichtigung der Bestände kann nicht im Rahmen dieses Kapitels erwähnt werden, sondern muß dem nächsten vorbehalten bleiben.
34) Schlegelberger-Quassowski-Schmölder, a. a. O. S. 2 60.
35) O. Kienzle, a. a. O. S. 30.
36) W. Koch, a. a. O. S. 428.

a) I, 1—4: Löhne und Gehälter
Soziale Abgaben
Abschreibungen auf Anlagen
andere Abschreibungen
b) I, 6 u. 7: Besitzsteuern
alle übrigen Aufwendungen

auf der Seite der Erträge:

a) II, 2: Erträge aus Beteiligungen
b) II, 4: außerordentliche Erträge
c) II, 5: außerordentliche Zuwendungen

Diese Beträge haben getrennt aufgeführt und unsaldiert in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erscheinen.

Damit wäre im Vorstehenden dargelegt, daß der Gesetzgeber im § 261 c HGB weder eine Bruttorechnung fordert noch eine Nettorechnung zuläßt, sondern die sog. Teilbruttorechnung verlangt, die einige Saldierungen ausdrücklich gestattet, im übrigen aber nach dem Bruttoprinzip verfahren soll.

c) Das Umsatz- oder Produktionskostenverfahren.

Eine weitere Frage rein technischer Natur, die aber das Bild der Gewinn- und Verlustrechnung maßgebend beeinflußt, ist die, ob im gesetzlichen Schema lediglich der Ausweis der für die umgesetzten Produkte gemachten Aufwendungen als auch der durch den Umsatz erzielten Erlöse gefordert wird, oder aber die gesamten Jahresaufwendungen und betrieblichen Jahresleistungen zu berücksichtigen sind, mit anderen Worten, ob es sich um eine Umsatz- oder Gesamtkostenrechnung handelt?

„In der Gewinn- und Verlustrechnung müßte aber nicht dieser Jahresaufwand (der Materialeinkauf), vom Warenerlös abzusetzen sein, ... sondern der in den verkauften Erzeugnissen steckende Materialaufwand“ [37]) Damit vertritt Kienzle das Umsatzkostenverfahren. Er begibt sich jedoch in Gegensatz zu der allgemeinen Auslegung der gesetzlichen Vorschriften. So sagt Quasowski, einer der „Väter der Aktienrechtsnovelle“ [38]): „Verlangt wird nicht die Angabe des im Selbstkostenwert des Umsatzes steckenden Aufwands an Löhnen, Gehältern und sozialen Abgaben, sondern es soll der betreffende Aufwand des Geschäftsjahres, also die im Geschäftsjahr angefallenen Gehälter, Löhne und sozialen Abgaben und dgl. ange-

37) O. Kienzle, a. a. O. S. 31.
38) L. Kordecki: Die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem geänderten Handelsgesetz; in: P. W. 1932, S. 239. Nr. 13/14.

geben werden . . ." [39]). Mit diesen Worten verleiht Quassowski der übereinstimmend vertretenen Ansicht der Kommentatoren Ausdruck, die das Produktionskostenverfahren als vom Gesetzgeber gewollt betrachten. Aus der Fülle entsprechender Äußerungen seien hier zum Vergleich nur noch die von Horrwitz-Ullmann [40]) herausgegriffen: „Es sind die für die im Geschäftsjahr geleistete Arbeit angefallenen Löhne und Gehälter, sozialen Abgaben, sowie die im Geschäftsjahr vorgenommenen Abschreibungen und die für die Kapitalnutzung während des Geschäftsjahres angefallenen Zinsen auszuweisen. Es sollen also nicht die auf die im Geschäftsjahr verkauften Waren entfallenden Löhne und Gehälter, Abschreibungen usw. ausgewiesen werden."

Wird — wie oben betont — die Absetzung des gesamten Jahresaufwandes für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe gefordert sowie der gesonderte Ausweis der im Laufe des Geschäftsjahres angefallenen „Veredelungs"-Aufwendungen wie z. B. Löhne und Gehälter, soziale Abgaben usw., so ist, um das Gleichgewicht der beiden Seiten der Gewinn- und Verlustrechnung wiederherzustellen, auf der Ertragsseite im Posten II, 1 eine Korrektur vorzunehmen. Auszugehen ist bei diesen Betrachtungen von dem betrieblichen Ertrag eines Geschäftsjahres, der sich nicht auf den Umsatzerlös beschränkt, sondern sich außerdem erstreckt auf:

1. die Bestände an nicht abgesetzten, aber im Laufe des Geschäftsjahres erstellten Marktleistungen, d. h. deren Selbstkostenwert; (Halb- und Fertigfabrikate);
2. den Selbstkostenwert selbst erstellter Anlagen für betriebliche Zwecke;
3. die Endbestände nicht in die Kosten eingegangener Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (s. S. 19).

Würden diese drei Ertragsposten nicht unter II. 1 berücksichtigt, d. h. nicht zu dem Umsatzerlös hinzugezählt, so wäre das Ergebnis, daß den auf der Aufwandsseite ausgewiesenen und den im Posten II, 1 verrechneten Materialaufwendungen eine zu geringe Betriebsleistung gegenüberstünde und damit das Gleichgewicht gestört wäre.

Umgekehrt wäre möglich, daß aus der Vorperiode Bestände an Halb- und Fertigfabrikaten, sowie an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen in das laufende Geschäftsjahr übernommen sind. Würden diese unberücksichtigt bleiben, so wären die Aufwendungen des laufenden Geschäftsjahres zu gering im Verhältnis zu den vorhandenen Erträgen; die übernommenen Bestände sind also von dem Leistungser-

39) Quassowski: „Jur. Wochenz." 1931; 2918.
40) Horrwitz-Ullmann: a. o. O. S. 153.

trag, dem Posten II, 1, abzusetzen oder mit anderen Worten: „Wenn also der ausgewiesene Jahresaufwand den auf den Umsatz entfallenden Aufwand übertrifft und dadurch eine Vermehrung an Umsatzgütern eingetreten ist, so muß diese Mehrleistung dem Verkaufserlös zugerechnet werden, damit der Enderfolg wieder richtig wird; umgekehrt muß eine Bestandsminderung vom Verkaufserlös abgerechnet werden, damit der Enderfolg richtig dargestellt wird" [41]).

Wie bereits betont, hat die sich als notwendige Korrektur erweisende Berücksichtigung der Bestände in der Regel auf der Seite der Erträge im Posten II, 1 vorgenommen zu werden, d. h. also:

1. Wird im laufenden Geschäftsjahr mehr produziert als abgesetzt — oder anders ausgedrückt — würden die Aufwendungen den im Umsatzerlös steckenden Selbstkostenwert der Produkte übersteigen, so würde sich der Posten II, 1 folgendermaßen gestalten:
   + Umsatzerlös
   — Zugänge an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen
   + Bestandszunahme bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie Halb- und Fertigfabrikaten
   + Selbstkostenwert evtl. selbsterstellter Anlagen.

2. Ist dagegen der Anfangsbestand der Periode größer als der Endbestand, sind also aus der Vorperiode Bestände in das laufende Geschäftsjahr übernommen, so würde sich die Bestandsminderung wie folgt auswirken:
   + Umsatzerlös
   — Zugänge an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen
   — Bestandsabnahme = übernommene Bestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie Halb- und Fertigfabrikaten.

3. Im letzten Falle gestattet der Gesetzgeber noch eine andere Lösung, nämlich anstatt der Verrechnung der Bestandsabnahme unter II, 1, deren Ausweis auf der Aufwandsseite unter dem Posten I, 7: „Alle übrigen Aufwendungen": Unter II, 1:
   + Umsatzerlös
   — Zugänge an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen.
   Unter I, 7: =
   Bestandsabnahme bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie Halb- und Fertigfabrikaten [42]).

In diesem Falle ist von dem Gedankengang auszugehen, daß es im Grunde gleichgültig ist, auf welcher Seite der Gewinn- und Ver-

41) Hertlein-Meißner: a. a. O. S. 113.
42) Horrwitz-Ullmann: a.a. O. S. 153—154 mit einigen Abänderungen.

lustrechnung die Bestandsveränderungen überhaupt — und hier speziell die Bestandsminderung — berücksichtigt werden. Entweder wird letztere als kostenerhöhender Faktor den Aufwendungen zugerechnet oder eben — wie zuerst dargestellt — als Korrekturposten mit den betrieblichen Erträgen saldiert. Die verschiedene Art und Weise der Verrechnung hat — auf das Gesamtergebnis der Gewinn- und Verlustrechnung bezogen — keinen Einfluß, wohl aber erhalten Aufwands- und Ertragsseite ein anderes Gepräge. Die Subtraktion einer Bestandsminderung auf der Ertragsseite hat eine Schmälerung des Leistungsertrages zur Folge, während dieser in voller Höhe erhalten bleibt bei einer Vermehrung der Kosten durch Additon auf der Aufwandsseite. Vom Standpunkt der Klarheit muß die Entscheidung zu Gunsten des ersten Verfahrens fallen, da in der Gewinn- und Verlustrechnung die Leistung des Betriebes zum Ausdruck kommen soll. Wenn nun im Geschäftsjahr weniger produziert als umgesetzt ist, so kann daraus eine gewisse Senkung der Kapazität gegenüber dem Vorjahr hervorgehen, die nicht dadurch verschleiert werden darf, daß man eine Kostenerhöhung ausweist, deren Ursprung im Einzelnen nicht einmal festgestellt werden kann, da im Posten „Alle übrigen Aufwendungen", einem der beiden sog. „Sammeltöpfe" der Gewinn- und Verlustrechnung alle die Aufwendungen zusammengefaßt werden, deren Einzelausweis für unzweckmäßig gehalten wird.

Endlich sei noch darauf hingewiesen, daß im Gesetz nirgends die Berücksichtigung der Bestände Erwähnung findet und daß auch Quassowski sie mit keinem Wort berücksichtigt. Daraus jedoch, daß er — wie eingangs dargestellt — das gesetzliche Gewinn- und Verlustrechnungsschema im Sinn einer Produktionskostenrechnung kennzeichnet, geht zwingend die Vornahme einer Korrektur der Aufwandsseite hinsichtlich der Bestände auf der Ertragsseite hervor, wie durch Vorstehendes zu beweisen versucht worden ist.

Zum Abschluß dieses Abschnittes sei bemerkt, daß in den vorhergehenden drei Kapiteln im Wesentlichen die allgemeinen Vorschriften über die Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 261 c HGB Erwähnung gefunden haben, so daß diese als eine nach Aufwandsarten gegliederte Teilbruttorechnung im Sinne des Gesamtkostenverfahrens charakterisiert werden kann.

2. Die einzelnen Positionen des aktienrechtlichen Gliederungsschemas nach § 261c HGB. und § 132 Aktiengesetz.

Die im folgenden Teil anzustellenden Untersuchungen über die in den Positionen des aktienrechtlichen Gliederungsschemas enthalte-

nen Probleme, und die gleichzeitige Gegenüberstellung der Einzelvorschriften nach Aktienrechtsnovelle und Aktiengesetz sollen die Basis für die sich daran anschließenden Erörterungen bilden. Es gilt nämlich die Frage aufzuwerfen, inwieweit sich der Gesamtcharakter der gesetzlichen Gewinn- und Verlustrechnung durch die Änderung gewisser Einzelvorschriften gewandelt hat, ob etwa bestehende Mängel behoben, oder neue hinzugetreten sind. Doch lassen sich diese Fragen erst beantworten als Ergebnis einer eingehenden Betrachtung folgender Einzelprobleme:

a) Die Aufwandsseite.

aa) Löhne und Gehälter:

Diese Position hat sich weder der Form noch dem Inhalt nach im Vergleich zur Aktienrechtsnovelle geändert. Wenn sie hier dennoch besprochen wird, so ist der Grund, daß die Abgrenzung des Begriffs nicht eindeutig ist und daher der Posten „Löhne und Gehälter" eine Reihe von Unklarheiten und Zweifeln in sich birgt. Klar geht aus dem Gesetz jedoch hervor, daß:

1. der Ausweis der Brutto-Löhne und -Gehälter gefordert wird, d. h. ohne Abzug von sozialen Abgaben und Lohnsteuer, soweit es sich dabei um die Anteile handelt, die die Arbeiter zu entrichten haben. Sie sind damit Verpflichtungen der Arbeiter, für deren Rechnung sie aus den Löhnen gezahlt werden.

2. der Ausweis der gesamten für das Geschäftsjahr angefallenen Löhne und Gehälter gefordert wird; nicht lediglich die ausgezahlten, sondern auch solche, die erst in der kommenden Periode zur Auszahlung gelangen sollen, aber bereits schon in der laufenden angefallen sind. Oder im zweiten Falle solche, deren Auszahlung bereits dem tatsächlichen Kostenaufwand vorausgegangen ist.

   „Als erledigt kann die Frage betrachtet werden ... ob auch der Lohn sich auf Umsatz oder Periode bezieht ... die Frage beantwortet sich aus dem Gesetz direkt, wenn man es richtig liest. Es spricht nämlich nicht von Umsatz, sondern von Erträgen, die mehr wie Umsatzerlös bedeuten." [43])

   Deshalb ist auch unbedingt abzulehnen, wenn Bewig sagt: „Gemeint sind offenbar alle diejenigen Löhne, die auf die in dem betreffenden Geschäftsjahr verkauften Fabrikate entfallen." Diese in der geforderten Aufgliederung auszuweisen

43) K. Gehlen: Lohnaufwand und selbsterstellte Anlagen in: W. P. 1933, S. 115; Nr. 7.

sei aber nicht möglich, da sich für das einzelne Produkt zwar die direkten, nicht jedoch die Gemein-Kosten-Löhne feststellen ließen.

Aber „es ist möglich, die laufenden Aufwendungen eines bestimmten Jahres in der durch die Notverordnung vorgeschriebenen Ordnung zu gliedern, aber diese Aufwendungen würden sich auf die Produktion beziehen und nicht auf die verkauften Fabrikate. Für die Gewinn- und Verlustrechnung darf aber m. E. nur der in den verkauften Fabrikaten enthaltene Lohnanteil in Betracht kommen[44])." Das Gleiche gilt in entsprechender Anwendung auch für die Gehälter.

Daß Bewig mit seinen Darlegungen von ganz falschen Voraussetzungen ausgeht, ist oben zur Genüge bewiesen. Wie jedoch vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus die Frage — ob Umsatz- oder Produktionsabrechnung — beurteilt werden muß, soll einer späteren Betrachtung im Laufe dieser Arbeit vorbehalten bleiben.

Nach der Auslegung der Kommentatoren fallen unter den Begriff „Löhne und Gehälter" folgende Gruppen:

1. Löhne und Gehälter für alle Arbeiter und Angestellten, wobei der Zweck der Arbeit, für die die Löhne und Gehälter aufgewandt sind, sowie die Art der Verbuchung keine Rolle spielen.
2. Bezüge und Nebenbezüge der Mitglieder des Vorstandes und des Aufsichtsrats.

Ritter[45]) versteht unter Löhnen „Dienstvergütungen, die Angestellten (oder früheren Angestellten oder ihren Hinterbliebenen im weitesten Sinne) gezahlt sind". Auch Gehälter können Löhne sein, sind aber auch feste Vergütungen an (schuldrechtlich oder körperschaftsrechtlich) Dienstverpflichtete, die keine Angestellten sind, z. B. Verwaltungsmitglieder.

Dieser letzten Definition ist mit folgendem Argument zu begegnen: Als keine Angestellten im obigen Sinne können lediglich Aufsichtsrats- nicht aber Vorstandsmitglieder gelten, da letztere in einem festen Dienstverhältnis zu der Unternehmung stehen und infolgedessen deren feste Bezüge als Gehälter zu bezeichnen sind. Würde der Ausdruck Gehälter jedoch für die evtl. festen Bezüge der Aufsichtsratsmitglieder verwandt, so bestünde die Gefahr, daß aus einer derartigen Bezeichnung eine falsche Vorstellung über die

44) M. Bewig: Bedenken aus der Praxis zu den Vorschriften über die Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung nach der 3. Notverordnung in: W. P. 1932, S. 157; Nr. 8.

45) C. Ritter: Aktiengesetz, Berlin und München 1939, 2. Aufl., S. 432.

Stellung der Aufsichtsratsmitglieder erwüchse, nämlich auf eine schuldrechtliche Dienstverpflichtung schließen lassen würde, die mit der Aufgabe des Aufsichtsrats, der objektiven Beaufsichtigung des Betriebsablaufes, nicht in Einklang zu bringen wäre. Daher ist es besser, von Bezügen des Aufsichtsrats zu sprechen.

Klarer ist die Definition von Teichmann-Koehler [46]), nach der unter „Löhne und Gehälter" sämtliche für Arbeitsleistungen aufgewandte Entgelte — gleich in welcher Form — fallen.

M. E. nach muß der Maßstab für die Einordnung der Aufwendungen in die Position I, 1 die Leistung sein, deren Gegenleistung in der Zahlung von Löhnen und Gehältern bzw. sonstigen Bezügen besteht. Streng genommen gehört alles, was dieser Forderung nicht entspricht, auch nicht in Position I, 1.

Wenn nun im einzelnen auf die Aufwandsgruppen, die nach Auslegung der Kommentatoren unter I, 1 fallen, eingegangen werden soll, so wird zu prüfen sein, inwieweit deren Ansicht mit der hier vertretenen strengen Auffassung übereinstimmt.

a) Löhne und Gehälter der Arbeiter und Angestellten.

Außer Zweifel steht die Verbuchung von solchen direkten und Gemeinkostenlöhnen und -gehältern unter I, 1, die unmittelbares Entgelt für die Herstellung bestimmter Produkte darstellen. Dabei ist gleichgültig, in welcher Form sie gewährt werden, sei es in Geld, in Sachwerten, handle es sich um Deputate, mietfreie Dienstwohnungen usw.

Nicht ganz so eindeutig ist der Ausweis der Nebenbezüge zu entscheiden, wie z. B. Aufwandsentschädigungen, Gratifikationen, Urlaubslöhne, Hausstand- und Kindergeld, Wohnungsentschädigungen, Sonderzulagen, Überstundenentlohnung, Versicherungsentgelte usw. Hierbei wäre es falsch, die Entscheidung lediglich von der Bezeichnung abhängig zu machen, da es sich bei den oben aufgeführten Aufwandsarten sowohl um Lohn- und Gehaltsteile handeln kann, als auch um Aufwendungen, die in der Position I, 1 keinen Platz haben.

Ausschlaggebend für die Einordnung unter I, 1 ist die vertragliche oder auf Grund von Tarifen verbindliche und ständige Zahlung der Unternehmung an den Arbeiter oder Angestellten. Da es sich in diesem Fall um feste Teile des Lohnes bzw. Gehalts handelt, gehören sie in die Position I, 1. Sind es dagegen Zahlungen einmaliger Art oder erfolgen sie in unregelmäßigen Abständen ohne ver-

46) Teichmann-Koehler: Aktiengesetz, Berlin 1939, S. 308, 2. Aufl.

traglich oder tariflich festgelegt zu sein, so nehmen sie den Charakter von Zuwendungen an, die getrennt ausgewiesen werden sollten.

Nach Ansicht der Kommentatoren [47]) sind sie dann im Sinne der Aktienrechtsnovelle unter „Alle übrigen Aufwendungen", also unter Position I, 7 aufzuführen, während sie nach dem Aktiengesetz von 1937 mit II, 1 saldiert werden können — eine unbefriedigende Lösung, da auf diese Weise außerordentliche Aufwendungen betrieblicher Art — um solche handelt es sich, soweit sie einmalig sind — nicht gesondert auszuweisen sind, sondern entweder in dem allgemeinen „Sammeltopf" I, 7 untergehen oder — was noch bedenklicher erscheint — sogar in dem unklaren Posten II, 1 verschwinden [48]).

Bezüglich evtl. Abfindungen vorzeitig ausgeschiedener Betriebsangehöriger sowie Auszahlung von Pensionen und Ruhegehältern halten Teichmann-Koehler [49]) deren Ausweis unter II, 1 bzw. I, 9 für richtig, während Adler-Düring-Schmaltz [50]) die Frage als umstritten betrachten. Es ist nicht einzusehen, weshalb über die Verbuchung dieser Art von Aufwendungen Zweifel bestehen sollen. Sowohl Abfindungen, als auch Pensionen und Ruhegehälter müssen eindeutig als Teile der Löhne bzw. der Gehälter angesehen werden, da bereits die während der Arbeitszeit ausgezahlten Vergütungen um die späteren Entschädigungen gekürzt sind, mit anderen Worten, den Pensionen und Abfindungen steht eine Arbeitsleistung gegenüber, die zwar weit zurückliegt, deren Entgelt jedoch in den Arbeitsjahren angefallen, wenn auch nur teilweise ausgezahlt ist. Im Sinne der Klarheit wäre deshalb vorzuschlagen, die angefallenen Löhne und Gehälter jeweils in voller Höhe auszuweisen, d. h. auszuzahlende Löhne + Pensionszuschlag, in einer Vorspalte jedoch anzugeben, wieviel tatsächlich ausbezahlt und wieviel in einen „Fonds für Pensionszahlungen" gewandert ist. Um eine Doppelverrechnung im Falle der Pensionszahlung zu vermeiden, d. h. diese Beträge nicht zum zweiten Male als Aufwand zu verbuchen, hat die Auflösung der gemachten Rückstellungen über die Gewinn- und Verlustrechnung zu erfolgen. Es würden sich dann gegenüberstehen: der sich aus der aufgelösten Rückstellung ergebende Betrag auf der Ertragsseite und der Auszahlungsbetrag in gleicher Höhe unter den „Löhnen und Gehältern". Da sie sich gegenseitig aufheben, bilden

47) C. Ritter: a.a. O. S. 432. Teichmann Koehler: a. a. O. S. 309. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, S. 270, Stuttgart 1938.

48) Es wäre verfrüht, bereits an dieser Stelle einen entsprechenden Vorschlag zu machen.

49) Teichmann-Köhler: a. a. O. S. 308.

50) Adler-Düring-Schmaltz: a. a. O. S. 272.

sie sog. „durchlaufende Posten". Daß Löhne und Gehälter für selbsterstellte Anlagen ebenfalls unter I, 1 auszuweisen sind, bedarf keiner Frage. Sie sind ebensogut Vergütungen für Werte schaffende Arbeit wie die Löhne und Gehälter für Marktleistungen. Der einzige Unterschied besteht darin, daß kein Erlös erzielt wird. Wohl aber steht den Aufwendungen der entsprechende Ertrag bzw. Selbstkostenwert gegenüber [51]).

Nicht unter I, 1 fallen jedoch solche Aufwendungen, die an „freie Kaufleute" gezahlt werden, die zwar für die Unternehmung arbeiten, aber ohne daß ein arbeitsrechtlicher Dienstvertrag zugrundeliegt, z. B. Provisonen für nicht angestellte Reisende, also für Agenten.

β) Bezüge und Nebenbezüge der Mitglieder des Vorstandes und des Aufsichtsrats.

Unter Bezügen ist alles zu verstehen, was die Mitglieder des Vorstandes und des Aufsichtsrats in dieser Eigenschaft für das Geschäftsjahr, gleichviel unter welcher Bezeichnung und in welcher Form, erhalten" [52]). Nicht hierher gehören die Bezüge der Mitglieder des Vorstandes oder des Aufsichtsrats in abhängigen Konzerngesellschaften.

Es ist zunächst einmal zu entscheiden, ob es sich um feste Bezüge oder um Gewinnbeteiligung handelt, zum anderen ob die Zahlungen an Vorstands- oder Aufsichtsratsmitglieder geleistet werden. Wie oben festgestellt, fallen die festen Vergütungen für die Verwaltungsleistung des Vorstandes in den Rahmen der Gehälter und müssen somit zweifellos unter I, 1 eingeordnet werden.

Anders liegt der Fall bei den evtl. festen Bezügen des Aufsichtsrats, da dieser im obigen Sinne in keinem Angestelltenverhältnis zur Unternehmung steht. Als „neutraler Aufwand" können sie nicht betrachtet werden und kommen damit für den Ausweis unter I, 8 nicht in Frage. Diese Vergütungen in die Position „Alle übrigen Aufwendungen" einzuordnen erscheint unbefriedigend, obwohl dieses nach der herrschenden Meinung der Kommentatoren das Richtige wäre.

Es wäre deshalb denkbar, sie — obwohl es sich im strengen Sinne nicht um Gehälter handelt — doch in dieser Position, aber getrennt ausgewiesen, aufzuführen. Begründen läßt sich diese Entscheidung damit, daß — wenn der Aufsichtsrat auch in keinem

51) Vgl. Kapitel „Umsatz oder Produktionskostenverfahren" S. 17 ff.
52) Schlegelberger-Quassowski-Schmölder: a. a. O. S. 152.

Abhängigkeitsverhältnis zu der Aktiengesellschaft steht — seine Bezüge doch Entgelt für geleistete Dienste sind. Allerdings ist die hier vorgeschlagene Lösung ein Kompromiß. Auch über die Art der Verbuchung von Tantiemen bestehen Zweifel. Die eine Richtung entscheidet sich für den Ausweis unter den Aufwendungen, die andere lehnt diese Art des Ausweises ab mit der zweifellos richtigen Begründung, Tantiemen seien Teile des Gewinns und als solche keine Aufwendungen

Es ist hier jedoch wieder zu entscheiden zwischen festen Tantiemen — zu denen wohl im allgemeinen auch die Angestelltentantiemen gehören und die eindeutig unter I, 1 fallen —, und den Tantiemen, deren Berechnung der Reingewinn zugrunde liegt.

Soweit letztere den Mitgliedern des Aufsichtsrates zu gute kommen, dürften sie — wieder von der Tatsache ausgehend, daß der Aufsichtsrat in keinem Angestelltenverhältnis zu der Unternehmung steht — nicht unter „Löhne und Gehälter" aufgeführt werden.

Es kann jedoch auch der Standpunkt vertreten werden, daß nicht das äußere formale Verhältnis von Aufsichtsrat und Unternehmung für die Beurteilung obiger Frage ausschlaggebend sein darf, sondern als Maßstab der eingangs geprägte Grundsatz von Leistung und Gegenleistung angelegt werden muß.

Der Sinn der Tantieme ist doch — abgesehen von dem Bestreben, durch ihre Gewährung das Interesse an der Arbeit zu steigern [53]) — die Belohnung für überdurchschnittliche Leistung, oder anders ausgedrückt, sie trägt Prämiencharakter. Damit ist sie Entgelt für eine Arbeitsleistung und muß daher unter I, 1 erscheinen. Auf diese Weise wird zwar der Reingewinn geschmälert. Das hat aber andererseits den Vorteil, daß dieser den absolut reinen Wert ausweist, der als Dividende zur Verteilung in Frage kommt.

Abschließend kann festgestellt werden, daß im Sinne der Klarheit eine weitere Unterteilung des Postens I, 1 notwendig wäre, vor allem eine schärfere Trennung von einmaligen und damit außerordentlichen Aufwendungen und dem laufenden betrieblichen Aufwand für Löhne und Gehälter mit dem Maßstab der Leistung und Gegenleistung, der über das rein äußere Abhängigkeitsverhältnis hinausgeht. Der wesentlichste Mangel ist jedoch, daß der Gesetzestext über alle die oben aufgeführten Zweifelsfragen keine Auskunft gibt, sondern die Entscheidung der Auslegung den Kommentatoren und der Praxis überläßt.

53) Vergl. F. Schmidt: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Handelshochschule, Band II, Seite 198.

bb) Soziale Abgaben.

α) Gesetzliche soziale Abgaben.

Unter sozialen Abgaben sind lediglich die gesetzlichen Pflichtabgaben zu verstehen, soweit sie die Unternehmung zu tragen hat[54]). Es handelt sich also um den sozialen Pflichtaufwand der Unternehmung, insbesondere: Beiträge zur Sozialversicherung (Kranken-, Unfall-, Invaliden-, Arbeitslosen-, Angestelltenversicherung), sowie Beiträge zur Berufsgenossenschaft. Soweit diese Anteile nicht der Gesellschaft zur Last fallen, oder soweit es sich um freiwillige soziale Leistungen handelt, ist deren Ausweis unter I, 2 auch nicht gestattet. Adler-Düring-Schmaltz bemerken hierzu:

„Nicht hier auszuweisen sind die eigenen, vom Unternehmer im Abzugsverfahren abzuführenden Beiträge der Gefolgschaftsmitglieder. Sie sind Bestandteile vom Lohn und Gehalt[55]). Das gleiche gilt für die von der Gesellschaft freiwillig übernommenen Beiträge der Gefolgschaftsmitglieder. Ebensowenig können in diesem Posten freiwillige soziale Leistungen ausgewiesen werden[56])."

β) Freiwillige soziale Aufwendungen.

Damit weisen die „sozialen Abgaben" nach § 261 c HGB ebenso wie nach § 132 Akt.Ges. keine Problematik auf. Wohl aber sind in diesem Zusammenhang die bereits obengenannten freiwilligen sozialen Aufwendungen zu behandeln, die infolge ihres Sondercharakters aus der Position I, 2 herauszutrennen und speziell auszuweisen sind, oder besser gesagt: ihr Ausweis unter den „Sozialen Abgaben" wäre gesetzeswidrig. Sie sind daher teilweise in I, 1 und teilweise in I, 9 bzw. II, 1 (gemäß § 261 c HGB in I, 7) enthalten. Doch ist diese Lösung unbefriedigend und eine Herausnahme aus den genannten Positionen dringend erforderlich aus folgenden Gründen:

1. Aus dem Verlangen des Gesetzgebers, „daß die Gewinnbeteiligung in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufwendungen zu Gunsten der Gefolgschaft oder von Einrichtungen, die dem gemeinen Wohl dienen", stehen sollen (§§ 77 und 98 Akt. Ges.).

Eine derartige exakte Gegenüberstellung läßt sich aber nur durchführen nach Sammlung der freiwilligen sozialen Leistungen in einem speziellen Posten.

2. Aus sinngemäßer Anwendung des § 23 KWO ergibt sich ebenfalls das Verlangen nach sauberer Scheidung der gesetzlichen sozialen Abgaben von den freiwilligen sozialen Aufwendungen. Zwar

54) Adler-Düring-Schmaltz: a. a. O. Seite 273.
55) Vergl. voriges Kapitel.
56) Adler-Düring-Schmaltz: a. a. O. Seite 274.

handelt es sich bei diesen Vorschriften um Preis- und Kostenrechnungsregelungen. Aber, da die Kalkulation ihre Zahlen aus der Buchhaltung erhält, ist zum Zwecke des besseren Überblicks eine Abstimmung beider — soweit sie sich durchführen läßt — durchaus erwünscht. Da die gesetzlichen sozialen Abgaben nun stets echten Kostencharakter besitzen, was bei den freiwilligen sozialen Aufwendungen keineswegs der Fall ist, erscheint eine Trennung beider grundlegend für Preisbildung und Gewinnabführung und ermöglicht eine leichtere Nachprüfbarkeit.

In diesem Sinne gibt § 23 KWO vom 4. September 1939 auch Auskunft darüber, was unter dem Begriff „freiwillige soziale Aufwendungen" im Gegensatz zu den gesetzlichen zu verstehen ist, nämlich: „soziale Aufwendungen an die Gefolgschaft, die nicht in Gesetzen, Verordnungen oder Tarifverordnungen zwingend vorgeschrieben sind." Mit dieser gesetzlichen Definition ist die Grenze eindeutig gezogen. Nicht so klar ist dagegen die Abgrenzung der freiwilligen sozialen Leistungen von den „Löhnen und Gehältern". Hier ergeben sich oft Überschneidungen:

„Während alle Pflichtaufwendungen, die Arbeitsentgelt darstellen, aus den Sonderposten hier vorweg auszuscheiden sind, gehören Sonderzahlungen begrifflich unter Umständen zu beiden Gruppen (z. B. Weihnachts-, Abschlußgratifikationen, Urlaubslöhne, Kinderzuschläge, Übernahme des Anteils der Gefolgschaftsmitglieder an den sozialen Abgaben und ähnliches) [57])."

Es seien hier als prägnantes Beispiel nur die Kassen für Altersversorgung und Pensionen genannt, die begrifflich beiden Kategorien zugerechnet werden können. Entsprechend den Richtlinien des Reichskommissars für die Preisbildung — die den folgenden Ausführungen zugrunde gelegt werden sollen — gehören derartige Beträge zu den freiwilligen sozialen Aufwendungen, im Gegensatz zu dem im vorhergehenden Kapitel eingenommenen Standpunkt, der jedoch bei Schmidt Bestätigung findet:

„Die Kosten der Arbeit umfassen alle Entlohnungen, die für persönliche Leistungen im Dienst der Produktion und des Umsatzes zu zahlen sind ... Neben den reinen Entlohnungen kommen auch die Kosten" — man könnte ergänzen: als Lohnteile — „in Betracht, die unter dem Einfluß der Sozialpolitik direkt oder indirekt dem Arbeitenden aus dem Kostenfonds des Betriebs zufließen. Teuerungszulagen, Urlaubsbeihilfen oder während des Urlaubs weitergezahlte Löhne und Gehälter, Wohnungszuschüsse, Familienzulagen, Umzugs-

57) Adler-Düring-Schmaltz: a. a. O. S. 274.

vergütungen, Krankenkassenbeiträge, Beiträge zur Alters- und Invalidenversicherung, zur Angestelltenversicherung, Haftpflichtversicherung, Unfallversicherung, Lebensversicherung für Betriebsangestellte usw. sind Zusatzbeträge zu den an die Arbeitenden selbst ausgezahlten Arbeitskosten[58]."

Da bezüglich der flüssigen Grenze zwischen Löhnen und Gehältern einerseits und freiwilligen sozialen Leistungen andererseits bisher in der Praxis keine einheitliche Auffassung herrscht, eine Bestimmung des begrifflichen Inhalts aber unbedingt erforderlich wurde, hat der Reichskommissar für die Preisbildung diesen Begriff fest umrissen[59]:

I. Es handelt sich danach dann nicht um Löhne, wenn „in erster Linie nicht eine Erhöhung des Arbeitsentgelts gewollt, sondern der soziale betriebsfürsorgerische Zweck im Vordergrund steht." Dieses sei nun der Fall:

1. Bei regelmäßig laufend wiederkehrenden Zuwendungen aus sozialen Gründen wie: Treuezulagen, Urlaubsbeihilfen, Gewährung freiwilliger Verpflegungszuschüsse, Zuwendungen zur Förderung des Gefolgschaftssparens, Zuwendungen an Pensionseinrichtungen und Beiträge für Gefolgschaftsversicherung, Weihnachts- und Abschlußgratifikationen.
2. Bei einmaligen Zuwendungen aus sozialen Gründen wie:
   a) solche, die nur für das Gefolgschaftsmitglied einmalig, für den Betrieb dagegen üblich seien;
   b) solche, die für Betrieb und Gefolgschaft einmaligen Charakter hätten (Sterbegelder, Zuwendungen bei Eheschließungen, Geburten und Jubiläen, Zuschüsse bei schwerer Erkrankung, während Weiterzahlung der tariflich festgesetzten Vergütungen als „Löhne und Gehälter" zu betrachten seien).
3. Bei Zuwendungen an nicht mehr oder z. Zt. nicht im Betrieb tätigen Personen (z. B. Leistungen an zur Wehrmacht einberufene Gefolgschaftsmitglieder, soweit sie den tariflichen Lohn übersteigen und damit den Charakter von Familienbeihilfen annehmen).

II. Ebenso notwendig ist die Abgrenzung der freiwilligen sozialen Gemeinschaftsleistungen von den Spenden. Während letztere

58) F. Schmidt: a. a. O. S. 184.
59) F. Schwarz: Freiwillige soziale Leistungen; in: Wirtschafts-Kartei, 377 v. 17. 2. 1943.

„Zuwendungen zu Gunsten von außerbetrieblichen Einrichtungen, die dem allgemeinen Wohl dienen" darstellen, „dienen betriebliche Gemeinschaftsleistungen dem Wohl der Gefolgschaft" (z. B. Einrichtungen zur Hebung des Gesundheitszustandes, wie die Anstellung eines Betriebsarztes; Sportplätze Grünanlagen, Erholungsheime usw.).

III. Nicht zu den freiwilligen sozialen Leistungen sind solche Aufwandsgruppen zu rechnen, die dem unmittelbaren Betriebszweck dienen. Dazu seien z. B. erwähnt, Unfallschutz, Kinderkrippen, Sprachkurse usw.

Gerade mit der Heraushebung der letzten Gruppe betont der Reichskommissar für die Preisbildung, daß freiwillige soziale Leistungen eindeutig als organischer Aufwand zu betrachten sind [60]) — handle es sich dabei um regelmäßige oder einmalige bzw. unregelmäßig (außerordentlich) anfallende Aufwendungen. Keinesfalls stehen sie in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Produktionsablauf und sind daher als neutrale — oder besser — betriebsfremde Aufwendungen im Sinne der „Kostenrechnungsrichtlinien der eisen- und metallverarbeitenden Industrie" und nicht als Kosten zu bezeichnen — wenn auch vom Standpunkt des Preiskommissars freiwillige soziale Leistungen in angemessenem Umfang als Kosten behandelt werden dürfen. Die Buchhaltung darf insoweit nicht mit dieser Auffassung übereinstimmen im Sinne der klaren Spaltung des betrieblichen und außerbetrieblichen Geschehens.

Nach exakter Herausschälung der „freiwilligen sozialen Leistungen" und Abgrenzung der „gesetzlichen sozialen Abgaben" und den „Löhnen und Gehältern" — was lediglich betriebsindividuell, aber nicht generell geschehen sollte — erscheint die in der Praxis bereits vielfach geübte Gepflogenheit ratsam, nämlich die Bildung eines Sonderpostens und zwar dessen Ausweis in dem Teil der Aufwandsseite der Gewinn und Verlustrechnung, der den nicht betrieblichen Aufwand enthält [61]).

cc) Abschreibungen.

α) Nach § 261c HGB.

Die Aktienrechtsnovelle von 1931 fordert den getrennten Ausweis der „Abschreibungen auf Anlagen" und der „anderen Abschreibungen".

Schon die Formulierung dieser beiden Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung gaben in der Praxis zu Zweifeln Anlaß, da

60) Vergl. Kapitel „Außerordentliche Aufwendungen", S. 48 ff.
61) ebenda.

der Ausdruck „Anlagen" vielfach identifiziert wurde mit dem Begriff „Anlagevermögen", obwohl nach übereinstimmender Ansicht der Kommentatoren in der Position I, 3 nur die Abschreibungen auf körperliche Gegenstände des Anlagevermögens auszuweisen waren, während die Abschreibungen aller unkörperlichen Teile des Anlagevermögens der Position I,4 „andere Abschreibungen" beizuordnen waren (wie z. B. Konzessionen, Patente, Beteiligungen usw.).

Die Position I, 3 umfaßte demnach lediglich den Abschreibungsaufwand an sachlichen Produktionsmitteln, zu denen „jeder dauernd zum Geschäftsbetrieb der Gesellschaft bestimmte körperliche Gegenstand zu rechnen ist, der sich als im Zusammenhang mit den charakteristischen Zwecken der Gesellschaft befindlich darstellt [62])." Die Abschreibungen auf alle übrigen Vermögensteile — handle es sich hierbei um Teile des Anlage- oder des Umlaufvermögens — hatten in der Position I, 4 „andere Abschreibungen" ihren Platz, so daß diese Position im wesentlichen einen Sammelposten für Abschreibungen auf Konzessionen, Beteiligungen, Patente — wie oben schon erwähnt — darstellte und auf das Umlaufsvermögen, also alle die Gegenstände, die zum Verbrauch und damit nicht dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gesellschaft zu dienen bestimmt sind.

Ganz abgesehen von der zu falscher Auslegung des Gesetzestextes verleitenden Ausdrucksweise, war eine Trennung der üblicherweise zum Anlage- bzw. Umlaufsvermögen zu zählenden Gruppen und deren Zusammenstellung in anderer Gruppierung als in der Bilanz ein erheblicher Beitrag zur Unklarheit und Unübersichtlichkeit, besonders da in der Gewinn- und Verlustrechnung weder eine weitere Unterteilung der beiden Positionen nach Abschreibungsobjekten noch nach Abschreibungsmethoden erforderlich war, d. h. Wertberichtigungen und direkte Abschreibungen in einem Posten zusammengefaßt erscheinen. Allerdings ist nicht zu verkennen, daß sich aus der Gegenüberstellung der jeweiligen Summen der Vermögensteile der Bilanz mit den ihnen entsprechenden Abschreibungsposten der Gewinn- und Verlustrechnung gewisse Rückschlüsse auf das Verhältnis von Abschreibungen und Vermögensteilen und damit auf etwaige — durch überhöhte Abschreibungen gelegte — stille Reserven ziehen ließen. Doch erstrebte die Praxis eine Änderung der gesetzlichen Regelung, zumal diese nicht der Gepflogenheit der Praxis entsprach, so daß sich der Gesetzgeber veranlaßt sah, im Gliederungsschema des Aktiengesetzes von 1937 beide bisher auszuweisenden Positionen zu einem Posten zusammenzuziehen, den

62) Staubs' Kommentar zum HGB. Berlin und Leipzig 1933; 14. Aufl. S. 548, Anm. 4. Vergl. auch: Horrwitz-Ullmann: a. a. O. S. 155.

„Abschreibungen und Wertberichtigungen auf das Anlagevermögen" in der Position I, 3.

β) Nach § 132 Akt. Ges.

Aus der Formulierung geht nun deutlich der vom Gesetzgeber gewünschte Inhalt der Position hervor, so daß diesbezüglich ein wesentlicher Fortschritt zu verzeichnen ist. Es sollen Abschreibungen und Wertberichtigungen in einem Posten zusammengefaßt ausgewiesen werden — was sachlich gegenüber 1931 keine Neuerung darstellt.

Weiterhin ist der Begriff der „Anlagen" auf das „Anlagevermögen" ausgedehnt und behebt damit jeglichen Zweifel, so daß sich jetzt die Gruppierungen von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung entsprechen. Es sind unter I, 3 — außer den sachlichen Produktionsmitteln — die in der Bilanz unter A II, 1, 5 aufgeführten Konzessionen, Patente, Lizenzen, Marken und ähnliche Rechte und die unter 6—7 aufgeführten Beteiligungen und anderen Wertpapiere des Anlagevermögens auszuweisen.

Es darf jedoch nur abgeschrieben werden, was in der Bilanz als Zugang aktiviert ist, also „alle aktivierbaren Anschaffungs- und Herstellungskosten von neu hinzugekommenen Anlagewerten", wie Wegner obigen Begriff umreißt[63]). Im Hinblick auf vorstehenden Grundsatz herrschen Zweifel darüber, ob die kurzlebigen Wirtschaftsgüter als Zugang betrachtet und damit dem Anlagevermögen zugerechnet werden sollen oder ob sie als Teil des Umlaufsvermögens zu gelten haben, dessen Abschreibungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Aktiengesetz nicht ausweispflichtig sind.

Hierüber gehen die Meinungen in der Literatur auseinander. Hast[64]) vertritt die Ansicht, daß zwar die kurzlebigen Wirtschaftsgüter auch in der Bilanz als Zugang zum Anlagevermögen ausgewiesen und gleichzeitig in der Gewinn- und Verlustrechnung voll abgeschrieben werden könnten; dieses sei jedoch in der Praxis weniger üblich, zumal es im Belieben des Bilanzierenden stehe, welche Beträge er als Zugang auf Anlagekonten verbuchen wolle, wobei er nicht gezwungen sei, hier gerade die sofort abgebuchten, also die kurzlebigen Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen. Horn[65]) und Ber-

63) G. Wegner: Anlagezugänge und -abgange im neuen Aktiengesetz. W. T. 1937, S. 314.

64) Hast: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, Leipzig 1934, S. 21.

65) H. Horn: Die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung, W. T. 1937, S. 145.

ger[66]) dagegen sind der Ansicht, daß die kurzlebigen Wirtschaftsgüter dem Anlagevermögen zuzurechnenn seien. Berger begründet das mit folgenden Worten:

„Verschiedentlich ist auch die Meinung vertreten worden, daß die kurzlebigen Wirtschaftsgüter gemäß Erlaß des RdF. vom 20. 12. 1934 nicht als Anlagezugänge in der Bilanz ausgewiesen zu werden brauchen. Diese Meinung trifft nicht zu, denn auch die kurzlebigen Wirtschaftsgüter gehören grundsätzlich zu den Anlagen. Die Vorschriften über die steuerlich zulässige Vollabschreibung bei diesen Gegenständen ist eine wirtschafts- und steuerpolitsche Maßnahme, zur Arbeitsbeschaffung und zur Angleichung von Handels- und Steuerbilanzen. Eine Herausnahme der kurzlebigen Wirtschaftsgüter aus dem Anlagevermögen im Sinne der Handelsbilanz kann jedoch auf Grund der steuerlichen Vorschriften nicht gefolgert werden . . ."

Derselbe Verfasser widerspricht sich an anderer Stelle des gleichen Aufsatzes, indem er vollkommen zutreffend als Kriterium des Anlagevermögens den Grundsatz der Dauer herausstellt — wie er zu Eingang dieses Kapitels bereits angeführt wurde. Er betont, daß die Frage, ob ein Gegenstand als Zugang verbucht werden solle oder nicht, davon abhängig zu machen sei, ob dieser Gegenstand nach § 131 Abs. 4, Satz 1, Akt. Ges. dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen bestimmt sei. Schon aus der Bezeichnung „kurzlebige Wirtschaftsgüter" geht m. E. nach eindeutig hervor, daß diese keinen Dauercharakter aufweisen (z. B. Werkzeuge) und infolgedessen, da sie dem kurzfristigen Verbrauch unterliegen, dem Umlaufsvermögen zugerechnet werden müßten. Bedenkt man jedoch, daß dann — nach den Bestimmungen des Aktiengesetzes — auf den Ausweis der Abschreibungen auf kurzlebige Wirtschaftsgüter verzichtet werden könnte, so ist im Hinblick auf die Verwirklichung des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit die Hinzurechnung kurzlebiger Wirtschaftsgüter zu dem Anlagevermögen ratsamer, ganz besonders deshalb, weil im anderen Fall die in den kurzlebigen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven keiner Kontrolle unterliegen würden.

Weiterhin verlangt der Gesetzgeber keine Trennung von laufenden, verbrauchsbedingten und Sonderabschreibungen, die aus Gründen finanzpolitischer Art vorgenommen wurden, wie z. B. in Krisenjahren verbliebene und daher nachzuholende Abschreibungen, marktmäßige Wertminderungen infolge Gebrauchs- und Modeänderungen, besonders hohe Abschreibungen in Geschäftsjahren usw.

66) A. Berger: Bilanzausweis mit Erfolgseinwirkungen der Zu- und Abgänge bei Anlagen und Beteiligungen. W. T. 1937, S. 373.

Es ist als eine Lücke in den gesetzlichen Bestimmungen anzusehen, daß hier keine Spaltung in verbrauchsbedingte und Sonderabschreibungen gefordert, sondern die Zusammenfassung beider Gruppen in einem Posten gestattet wird. Zumindestens wäre eine Korrektur dergestalt nötig, daß innerhalb der Positon I, 3 in einer Vorspalte die entsprechende Aufteilung dieses Postens vorgenommen würde. Streng zu unterscheiden ist jedoch zwischen Abschreibungen — als der wertmäßigen — und Abgängen — als der mengenmäßigen — Minderung oder wie Wegner [67]) sie bezeichnet als „noch zu Buch stehende Anschaffungs- und Herstellungskosten von ausgeschiedenen Anlagegegenständen". Da vorzeitige Abgänge betriebsfremden Charakter tragen und gleichzeitig außerordentlich sein können, sind sie nicht unter I, 3 auszuweisen, sondern in dem Teil der Gewinn- und Verlustrechnung, der die anorganischen Aufwendungen enthält. Laut Ansicht der Kommentatoren [68]) hat der Ausweis von Abgängen in Position I, 8 zu erfolgen. Doch soll hierzu erst im späteren Verlauf der Arbeit Stellung genommen werden [69]).

Am Rande sei noch vermerkt, daß die Grenze zwischen Abschreibungen und Abgängen nicht immer eindeutig gezogen werden kann und daß daher gewisse Schwankungen in der Abgrenzung beider Begriffe möglich sind. Auf jeden Fall muß aber die Festlegung beider — sowohl in der Bilanz als auch in der Gewinn- und Verlustrechnung — gleichermaßen vorgenommen werden, damit nicht in der Bilanz eine Minderung als Abschreibung gebucht wird, die in der Gewinn- und Verlustrechnung als Abgang erscheint. Vielmehr müssen die Abschreibungssummen in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung kongruent sein.

Eine Sonderstellung nehmen die Verluste bei der Veräußerung von Anlagegegenständen ein. Zweifellos sind sie nicht als Abschreibungen zu bezeichnen; andererseits aber auch nicht als Abgänge, sondern es handelt sich um einen außerordentlichen Verlust, der — ebenso wie die Abgänge — betriebsfremden Charakter besitzt und daher auch in dem die betriebsfremden Vorgänge enthaltenden Teil der Gewinn- und Verlustrechnung zu erscheinen hat. Es wurde bereits erwähnt, daß der Gesetzgeber sich im Aktiengesetz der Gepflogenheit der Praxis angepaßt habe. Dieses geschah dadurch, daß er auf den Ausweis der Abschreibungen auf das Umlaufsvermögen verzichtet, soweit in der Praxis solche Abschreibungen überhaupt unterbleiben, und da das fast ausnahmslos der Fall ist, tritt dieser Posten kaum mehr in Erscheinung. Vielmehr ist es in der Praxis üblich, den gro-

67) G. Wegner: a. a. O. S. 314.
68) Vergl. u. a. Adler-Düring-Schmaltz: a. a. O. S. 275 ff.
69) Vergl. Kapitel: „Außerordentliche Aufwendungen", S. 48 ff.

ßen Wertschwankungen, denen die Posten des Umlaufsvermögens unterliegen, nicht durch Abschreibungen, sondern durch jeweils am Schlusse einer Geschäftsperiode vorzunehmende Neubewertung Rechnung zu tragen. Bezüglich der Warenvorräte war dieses Verfahren auch schon nach den Vorschriften der Aktienrechtsnovelle ausdrücklich gestattet, so daß sich durch die Neuregelung die bestehende Erlaubnis lediglich auf Debitoren und Wertpapiere des Umlaufsvermögens erweitert hat. Ihr kömmt somit keine größere Bedeutung zu, als die der bloßen Bestätigung eines längst bestehenden Zustandes [70]).

γ) Das Problem der stillen Reserven.

Trotzdem liegt die Frage nahe, ob ein solches Entgegenkommen seitens des Gesetzgebers sich vertreten läßt. Ihre Entscheidung steht im engen Zusammenhang mit der Stellungnahme zur Frage der stillen Reserven schlechthin, die der Gesetzgeber — wie aus obiger Regelung hervorgeht — positiv beantwortet. M. E. nach erscheint es jedoch im Sinne der Klarheit und der Wahrheit bedenklich, jegliche Kontrolle über den Umfang der gelegten stillen Reserven zu verlieren. Eine absolut richtige Bewertung und damit der gänzliche Verzicht auf stille Reserven ist praktisch unmöglich. Dazu ein Beispiel:

Der Anschaffungspreis einer Ware sei RM. 30 000.—. Dieser Wert muß eingesetzt werden. Nach der Anschaffung ist der Preis auf RM. 40 000.— gestiegen und damit eine stille Reserve von RM. 10 000.— entstanden.

Aber auch eine bewußt gelegte stille Reserve ist aus bekannten Gründen zu befürworten [71]). Nur sollte sie einen angemessenen Umfang nicht überschreiten. Über das, was als angemessen gilt, gibt ein in RGZ. Band 116, 119 ff. veröffentlichtes Urteil Auskunft, wonach stille Reserven insoweit zulässig sind, „als sie nach gewissenhafter, sorgfältiger, kaufmännischer Abwägung aller Verhältnisse" notwendig sind, um das Unternehmen für die nächste Zukunft widerstandsfähig zu erhalten [72]). Bedauerlicherweise ist aber nun die gesetzliche Regelung in der Gewinn- und Verlustrechnung solcher Art, daß eine Kontrolle darüber, ob die in den Posten des Umlaufsvermögens enthaltenen stillen Reserven auch das oben gefaßte Maß

70) Vergl. u. a. Schlegelberger-Quassowski: Aktiengesetz, Berlin 1937, S. 611. 2. Aufl.

71) Es ist nicht der Sinn vorliegender Arbeit über das des für unsere Betrachtungen notwendigen hinaus auf die Frage der stillen Reserven einzugehen, da darüber genügend einschlägige Literatur zur Verfügung steht.

72) A. Weiß: Stille Reserven und ihre Auflösung nach der Aktienrechtsnovelle vom 19. Sept. 1931. W. P. 1932, Nr. II, S. 35; Nr. 2.

nicht überschreiten, unmöglich ist, da einmal Warenvorräte, Debitoren, Wertpapiere usw. in dem Globalposten II, 1 untergehen, zum anderen diese Gruppen weder in der Bilanz noch in der Gewinn- und Verlustrechnung ein aufschlußgebender Wertberichtigungsposten gegenübersteht.

Man könnte daher den Standpunkt vertreten, daß am Ende einer jeden Geschäftsperiode die stillen Reserven durch Auflösung über Position II, 4 „außerordentliche Erträge" kenntlich zu machen seien. Doch lehnt die Mehrzahl der Stimmen aus der einschlägigen Literatur diesen Vorschlag ab. Hier seien lediglich die Ausführungen Mühlenfelds[73]) zur Unterstreichung des oben Gesagten herausgegriffen:

„Verlangt nun aber das Gesetz nicht die Darstellung der Abschreibung auf das Umlaufsvermögen, so wäre es nicht folgerichtig zu fordern, daß die Reaktivierung solcher abgeschriebener Beträge als außerordentlicher Ertrag behandelt wird ... Verständlich wäre es allerdings ..., wenn man verlangen wollte ..., daß die Buchgewinne aus der Auflösung etwa bisher in der Bilanz gezeigter Wertberichtigungen des Umlaufsvermögens als außerordentlicher Ertrag berücksichtigt werden. Unbedingt erforderlich scheint es mir nicht zu sein."

Wenn es auch zweifellos anzuerkennen ist, daß es gerade der Sinn stiller Reserven ist, auch still aufgelöst zu werden, und wenn weiterhin auch die in Warenvorräten und Debitoren enthaltenen stillen Reserven schon bei einmaligem Umschlag realisiert werden, so erscheint es doch im Sinne der Klarheit und im Gegensatz zu der derzeitigen gesetzlichen Regelung wünschenswert, jeweils am Schlusse der Geschäftsperiode die in den Posten des Umlaufsvermögens enthaltenen stillen Reserven über Position II, 4 aufzulösen, um damit wenigstens eine gewisse Kontrolle ausüben zu können.

Tritt trotz niedriger Bewertung ein Verlust an Warenvorräten oder Debitoren ein, der nachträglich abgeschrieben werden muß, so ist dieser nicht — wie vielfach vertreten — unter I, 8 auszuweisen. Vielmehr handelt es sich um einen zwar außerordentlichen, aber durchaus betrieblichen Vorgang, der daher als Sonderabschreibung in der Position I, 3 berücksichtigt werden sollte.

Als Ergebnis vorstehender Betrachtungen ist festzuhalten:

Die Neuregelung des Aktiengesetzes hat zweifellos zur klaren Umreißung des Inhalts des Postens Abschreibungen beigetragen, da aus der neuen Formulierung eindeutig hervorgeht, daß dieser Posten

73) J. Mühlenfeld: Grundfragen der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Aktiengesetz, W. T. 1937, S. 332 ff.; Nr. 18.

die Abschreibungen auf sämtliche Posten des Anlagevermögens umfassen soll. Insoweit hat das Aktiengesetz von 1937 einen wesentlichen Fortschritt gegenüber der Aktienrechtsnovelle gebracht. Jedoch bleibt nach wie vor eine weitere Unterteilung des Postens „Abschreibungen" zu wünschen, sowie eine Maßnahme zur Kontrolle der evtl. gelegten stillen Reserven. Vor allem für das Umlaufsvermögen ist der gänzliche Verzicht auf den Ausweis der Abschreibungen in dieser Hinsicht abzulehnen. Es müßte wenigstens die Auflösung der stillen Reserven am Schlusse der Geschäftsperiode verlangt werden. In der bestehenden Form ist die gesetzliche Regelung bezüglich der Abschreibungen ein zur Unklarheit beitragender Faktor, dessen Änderung dringend erforderlich erscheint.

dd) Die Nettozinsrechnung.

α) Nach § 261c HGB.

Die ausdrückliche Saldierungserlaubnis von Soll- und Habenzinsen ist eines der Zugeständnisse an die Nettorechnung, daß der Gesetzgeber bereits in der Aktienrechtsnovelle machte. Begründet wird diese Regelung damit, daß sie zu Gunsten der Banken erfolgt sei, weil diese – ebenso wie die Industrie- und Handelsgesellschaften — das Vorrecht haben, ihren Umsatz zu verschleiern. Da der gesonderte Ausweis von Soll- und Habenzinsen nun zur Offenlegung der Zinsspanne und damit zum Ausweis des Bruttogewinns an Zinsen führe, und da gerade für die Banken die Hauptgewinnquelle neben den Provisionen die Zinsen darstellen, habe diese Saldierung gestattet werden müssen. Sie sei damit eine bloße Ergänzung der entsprechenden Saldierungserlaubnis des Postens II, 1 [74]). So stichhaltig auch obige Gründe sein mögen, so ist die gesetzlich zugelassene Verschleierung — hier wie auch im Posten II, 1 [75]) — im Sinne der geforderten Klarheit abzulehnen und der Übergang zum Bruttoprinzip erforderlich, wenn auch Horn der Saldierungserlaubnis der Zinsen keine große Bedeutung beimißt, wie aus folgenden Worten hervorgeht:

„Vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt ist die gewollte Verschleierung zu bedauern. Indessen ist sie nicht so schwerwiegender Art, da sich aus der Bilanzstruktur gewisse Schlüsse ziehen lassen [76])."

74) Vergl. hierzu H. Horn: Probleme der Erfolgsrechnung nach § 261 c HGB in: H. A. Ertel: Wirtschaftsprüfung, Band II, Wien 1935. Schlegelberger-Quassowski-Schmölder: Verordnung über Aktienrecht, S. 259. Horrwitz-Ullmann: a. a. O. S. 156.

75) Hierauf wird später näher einzugehen sein. Vergl. Kapitel „Der unter II, 1 auszuweisende Betrag", S. 51 ff.

76) Siehe Fußnote 74.

Zweifellos hat Horn recht. Es fragt sich nur, weshalb überhaupt eine Gewinn- und Verlustrechnung aufgestellt wird, wenn gerade die aussagefähigsten Ziffern derart verschleiert werden, daß der Interessent sich den notwendigen Einblick durch Abschätzen und Abwägen von Bilanzziffern verschaffen muß?

Nach den Vorschriften der Aktienrechtsnovelle war man sich nicht im Klaren darüber, ob sich die Saldierungserlaubnis auf die Zinsen beschränke, oder ob auch sonstige Kapitalerträge mit einbegriffen seien. Auffallenderweise waren zinsähnliche Aufwendungen gar nicht erwähnt. Während Mundorf [77]) anführt, daß die Saldierungsmöglichkeit von Ertrags- und Aufwandszinsen mit sonstigen Kapitalerträgen ausdrücklich betont sei, vertreten Staub [78]) und Ander [79]) die Meinung, die Saldierungserlaubnis beziehe sich lediglich auf die Zinsen, so daß im Falle des Überwiegens der Aufwandszinsen, diese unter I, 5 einzustellen seien, während die „sonstigen Kapitalerträge" gesondert unter II, 3 stünden. Hierzu bringt Ander folgendes Beispiel:

„Beträgt beispielsweise das Zinsenkonto im Debet RM. 100.—, im Kredit RM. 60.—, das Konto sonstige Kapitalerträge im Kredit RM. 70.—, dann sind in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen:

Aufwendungen:		Erträge:	
Zinsen, soweit sie die Ertragszinsen übersteigen	RM. 40.—	Sonstige Kapitalerträge	RM. 70.—

Aufwendungen:		Erträge:	
	RM. —.—	Zinsen und sonstige Kapitalerträge	RM. 30.—

Würden dagegen die Ertragszinsen die Aufwandszinsen übersteigen, so sei eine Zusammenfassung von Ertragszinsen und sonstigen Kapitalerträgen gestattet.

β) Nach § 132 Akt Ges.

Diese vorstehend dargelegte Streitfrage ist im Aktiengesetz durch Hinzufügung des Nachsatzes „Den Zinsen stehen ähnliche Aufwendungen (Erträge) gleich" klargestellt worden. Sowohl diese

77) Mundorf: Saldierungen in der Gewinn- und Verlustrechnung, W. T. 1934, S. 402/403.

78) Staubs' Kommentar zum HGB. Berlin und Leipzig 1933, S. 589; 14. Aufl.

79) E. Ander: Die Gewinn- und Verlustrechnung der Aktiengesellschaften nach § 261 c HGB; Kölner Diss. 1937, S. 59.

Änderung als auch die gleichzeitige Erwähnung zinsähnlicher Aufwendungen ist als wesentlicher Fortschritt zu begrüßen in formeller Hinsicht.

Sachlich gesehen jedoch stellt die damit ausdrückliche Erweiterung der Saldierungserlaubnis vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus eher einen Rückschritt dar. Ritter glaubt die Erklärung dieser Regelung darin zu sehen, daß sich vielfach unter dem Ausdruck „Provisionen" Zinsen verborgen hätten, was leicht zu Irrtümer geführt habe [80]).

Diese Auffassung erscheint ein wenig eng. Der Grund dürfte vielmehr die flüssige Grenze zwischen Zinsen und zinsähnlichen Aufwendungen und Erträgen und damit die schwierige Trennung beider Gruppen sein. Trotzdem wäre eine solche dringend notwendig, und es soll daher hier der Versuch einer festen Umreißung der Begriffe in großen Zügen unternommen werden.

Sowohl Adler-Düring-Schmaltz [81]) als auch Horrwitz-Ullmann [82]) fassen den Begriff Zinsen so weit, daß sie auch — zumindest einen beträchtlichen Teil — die zinsähnlichen Aufwendungen und Erträge mit einbeziehen. So verstehen erstere unter Zinsen Vergütungen jeder Art, die für geschuldete Kredite gezahlt werden, während letztere ausdrücklich betonen, daß auch Kreditprovisionen zu den Zinsen zu rechnen seien. Eine solche Ausdehnung des Begriffs muß jedoch abgelehnt werden. Vielmehr können zu den Zinsen nur Vergütungen für die leihweise Überlassung von Kapital schlechthin gezählt werden, die durch das Verhältnis zum Kapital ausgedrückt sind, nicht aber Entgelte für die Mühewaltung des Kreditgebers, insbesondere bezüglich der Beschaffung und Bereitstellung des Kredits und der durch die Umsätze des Kredits erwachsende Arbeit, also Kreditprovisionen.

Unter Beachtung des hier aufgestellten Maßstabes dürften eindeutig folgende Gruppen zu den Zinsen zu rechnen sein: Hypothekenzinsen, Zinsen für Anleihen, Darlehen, Depositen, Zinsen aus einem Kontokorrentverhältnis usw. Umstritten ist die Einordnung der Zinsen für den geschuldeten Kaufpreis von Waren, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen. Nach der Ansicht von Schlegelberger-Quassowski-Schmölder [83]) ist deren Verrechnung mit II, 1 auch möglich, da sie im engsten Zusammenhang mit den dort aufzuführenden Waren und Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen stehen.

80) C. Ritter: a. a. O. S. 432.
81) Adler-Düring-Schmalz: a. a. O. S. 280.
82) Horrwitz-Ullmann: a. a. O. S. 156.
83) Schlegelberger-Quassowski-Schmölder: Verordnung über Aktienrecht, S. 259.

Hier soll jedoch anders entschieden werden. Es handelt sich bei Aufwendungen bzw. Erträgen dieser Art zweifellos um Zinsen, und da hierfür — dem Bruttoprinzip entsprechend — eine besondere Position im Gliederungsschema vorgesehen ist, sollte auch dort eine Verbuchung erfolgen. Allerdings wäre eine Unterteilung dieses Postens nach Zinsgruppen zu empfehlen.

Daß auch der Wechseldiskont Zinscharakter trägt, dürfte keinem Zweifel unterliegen, wenn ihn auch Kosiol [84]) fälschlicherweise den zinsähnlichen Aufwendungen zurechnet.

Auch die bei der Bildung von Rückstellungen von Pensionen und Renten anfallenden Zinsen für den Gesamtfonds gehören — streng genommen — in die Position I, 4.

Über die Einordnung des Skontos gehen die Meinungen der Kommentatoren weit auseinander. Bezeichnet Staub [85]) den Skonto als Zins und lassen Horrwitz-Ullmann [86]) die Frage — ob Preisabsetzung oder Zins — unentschieden, so vertritt Ritter [87]) die Ansicht, weder Waren- noch Kassenskonto seien dem Zins zuzurechnen, sondern es handle sich um die Differenz zwischen den Werten zweier Kaufbedingungen, unter denen der Käufer die Wahl habe. Dieser Meinung soll sich hier angeschlossen werden. Demnach käme für den Skonto entweder eine Verrechnung mit den bezogenen Waren in Betracht unter gleichzeitiger Erläuterung in einer Vorspalte; oder aber der Ausweis unter den zinsähnlichen Aufwendungen und Erträgen.

Im Übrigen dürften Abschreibungen auf ein Anleihedisagio oder Hypothekendamnum, sowie Miet- und Pachterträge bzw. -Aufwendungen zu den zinsähnlichen Aufwendungen zu rechnen seien. Abschließend ist der Fortschritt durch Hinzufügung des klärenden Nachsatzes im Aktiengesetz durchaus anzuerkennen. Zu wünschen bleibt jedoch eine scharfe Trennung von Zinsen und zinsähnlichen Aufwendungen, sowie deren Bruttoausweis und eine weitere Unterteilung nach Zinsarten.

ee) Die Steueraufwendungen.

α) Nach § 261c HGB.

Die Position „Besitzsteuern" des Gliederungsschemas der Aktienrechtsnovelle war ihrem begrifflichen Inhalt nach ein unklarer Faktor, da der Begriff in keinem Gesetz verankert, sondern der

84) E. Kosiol: Der Jahresabschluß der Aktiengesellschaft, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Herausgeber F. Schmidt, Jahrgang 1937, S. 225.
85) Staub's Kommentar: a. a. O. S. 589.
86) Horrwitz-Ullmann: a. a. O. S. 156.
87) C Ritter: a. a. O. S. 432.

Terminologie des Reichssteuerrechts entnommen war, jedoch auch darin nicht einheitlich angewandt wurde.

Infolgedessen konnte der Begriff nur negativ umschrieben werden, indem die Steuerarten herausgestellt wurden, die nicht zu den Besitzsteuern gerechnet wurden, nämlich Zölle, Verkehrs- und Verbrauchssteuern, wie z. B. Kapitalverkehrs- und Umsatzsteuer. Sowohl in der Aktienrechtsnovelle als auch im späteren Aktiengesetz ist für sie kein Sonderausweis verlangt, vielmehr ist die Einordnung in Position I, 7 — nach den Bestimmungen der Aktienrechtsnovelle — und später — im Aktiengesetz — die Verrechnung mit II, 1 gestattet. Vom Standpunkt der Klarheit ist diese Regelung als ein Mangel zu betrachten, bewiesen durch die Tatsache, daß die Praxis im allgemeinen anders verfährt, nämlich den Sonderausweis vorgenannter Steuerarten bevorzugt. Allerdings dürfte der Grund dafür weniger in dem Drang nach exakter Rechenschaftslegung zu suchen sein, als vielmehr in dem Interesse, daß die Unternehmer an dem Nachweis ihrer steuerlichen Belastungen haben. Auf jeden Fall würde der gesonderte Ausweis „aller übrigen Steuern" gewisse Rückschlüsse auf die evtl. Schwankungen des Umsatzes zulassen, da die Umsatzsteuer zwar nicht die einzige, aber doch die bedeutendste Gruppe dieser Position ausmachen würde.

Da — wie früher erwähnt — das aktienrechtliche Gliederungsschema lediglich eine Mindestvorschrift darstellt, so kann und wird auch tatsächlich praktisch vielfach in der oben vorgeschlagenen Weise verfahren. Bedenklich erscheint nur, daß es sich von seiten des Gesetzgebers anstatt um eine Muß- nur um eine Kannvorschrift handelt.

Im Gegensatz zu den aufgeführten Steuerarten wurden verwaltungstechnisch zu den Besitzsteuern folgende Gruppen gerechnet:

Körperschafts-, Vermögens-, Hauszins-, Real-, Erbschaftssteuer, Aufbringungsumlage auf Grund des Industriebelastungsgesetzes, Gewerbesteuer usw.

β) Nach § 132 Akt. Ges.

Im Aktiengesetz von 1937 ist nun erfreulicherweise an die Stelle des Ausdrucks „Bilanzsteuern" eine wesentlich klarere Formulierung getreten, nämlich „Steuern vom Einkommen, vom Ertrag und vom Vermögen mit Ausnahme derjenigen Steuern vom Einkommen, die regelmäßig durch Steuerabzug erhoben werden."

Sachlich hat sich mit dieser Neufassung nichts geändert, wenn auch Kosiol [88]) anderer Meinung ist, indem er behauptet, die bisherige Position „Besitzsteuern" sei wesentlich eingeschränkt worden. Diese Ansicht kann leicht durch einen Vergleich der früher zu dieser Position zu rechnenden Steuerarten mit den nach dem Aktiengesetz unter I, 5 ausweispflichtigen widerlegt werden.

So zählen — laut Adler-Düring-Schmaltz [89]) — zu den Steuern vom Vermögen: die Vermögenssteuer, die Hauszinssteuer und als Zusatzsteuer zur Vermögenssteuer, die verhältnismäßig seltene Erbschaftssteuer als Vermögenszuwachssteuer, ferner die Industriebelastung, Wirtschaftsgarantieumlage, Grundvermögenssteuer sowie Gewerbekapital- bzw. Lohnsummensteuer. Als Steuer vom Ertrag wird die Gewerbeertragssteuer und vom Einkommen die Körperschaftssteuer genannt.

Hier besteht nun eine Lücke in den aufgezählten Steuern vom Ertrag und Einkommen. Es fehlt die Kapitalertragssteuer, die nicht in einer dieser Gruppen aufgeführt werden darf, obwohl sie auf die Körperschaftssteuer angerechnet und vom Ertrag gekürzt wird. Nicht erlaubt ist es auch, sie von den Zinsen abzusetzen, sondern es erscheint angezeigt, sie als besondere Position aufzuführen.

Tatsächlich stellt die Kapitalertragssteuer als Einnahme aus Kapitalvermögen oder — nach Blümich [90]) — als „Frucht des Geldkapitals" eine besondere Art der Einkommensteuer dar, wie auch aus § 2, Abs. 3 Nr. 5 Eink.-Steuer-Gesetz eindeutig hervorgeht.

Wenn diese Steuer nicht in der Position I, 5 des Gliederungsschemas ausgewiesen werden darf, dann deshalb, weil der Kapitalertrag durch regelmäßigen Steuerabzug abgegolten wird.

Weiterhin verlangt der Gesetzgeber den Ausweis aller im Rechnungsjahr angefallenen Steuern, gleichgültig, ob sie bereits vorausbezahlt oder evtl. Rückstellungen erfolgt sind. Bei Nachzahlungen zu Lasten der Rückstellungen berühren diese dann später die Gewinn- und Verlustrechnung nicht mehr.

Umstritten ist die Frage der Verbuchung von nachträglich aufzubringenden Steuern, für die keine Rückstellungen gemacht worden sind.

Während Horn [91]) ihren Ausweis in der Position I, 5 — allerdings dort besonders hervorgehoben — befürwortet, soll in dieser Arbeit die Meinung vertreten werden, daß es sich um Aufwendungen mit Sondercharakter handelt, die außerdem zeitraumfremd sind

88) E. Kosiol: a. a. O. S. 235.
89) Adler-Düring-Schmaltz: a. a. O. S. 261.
90) Blümich: Wirtschafts-Kartei 206 vom 1. 9. 1939.
91) H. Horn in: H. A. Ertel, a. a. O. S. 173.

und daher unter den „außerordentlichen Aufwendungen" ausgewiesen werden sollten, entsprechend der Verbuchung von Steuerrückerstattungen unter den „außerordentlichen Erträgen".

Ebenso ist auch die Handhabung von Steuergutscheinen nicht ganz eindeutig. Die Frage ist nicht generell zu entscheiden, sondern hängt ab von der Betrachtungsweise des Bilanzierenden. Werden die Steuergutscheine als unmittelbare Steuersenkung für das laufende Jahr betrachtet, so ist eine Aufrechnung mit den entsprechenden Steuerarten statthaft. Betriebswirtschaftlich notwendig erscheint dann allerdings ein Hinweis in der Vorspalte. Betrachtet man die Steuergutscheine jedoch als Steuersenkung für die Zukunft, so sollte ihre Vereinnahmung unter den „außerordentlichen Erträgen" — oder besser — den „außerordentlichen Zuwendungen" stattfinden.

Der geforderte Ausweis der Steuern vom Einkommen, Vermögen und Ertrag der Unternehmung ist als Gradmesser für die Vermögens- udn Einkommenslage der Gesellschaft nur zu begrüßen. Es ist jedoch zu bedauern, daß sich der Gesetzgeber nur auf diesen geringen Teil der anfallenden Steuern beschränkt hat. Gerade die Umsatzsteuer, die über die betrieblichen Vorgänge gewissen Erkenntniswert besitzt, müßte in dem Teil der Gewinn- und Verlustrechnung, der die betriebliche Aufwendungen enthält, ausgewiesen werden, während im übrigen unter den nicht betrieblichen Aufwendungen alle die Steuern in zwei Gruppen aufgeführt werden sollten, die vom Einkommen, Vermögen und Ertrag erhoben werden, sowie Steuern sonstiger Art.

Wie bereits erwähnt, wird in der Praxis schon auf ähnliche Weise verfahren. Eine diesbezügliche Neuregelung seitens des Gesetzgebers würde daher lediglich die Bestätigung einer längst bestehenden Gepflogenheit bedeuten und gleichzeitig wesentlich zur Klarheit und zum Eindringen in die betriebliche Sphäre beitragen.

ff) Die Beiträge an Berufsvertretungen.

Diese Position ist durch das Aktiengesetz neu eingeführt und zeigt die Beiträge an Berufsschaften und ähnliche Organisationen, wie z. B. Beiträge an die Industrie- und Handelskammern, an die Wirtschaftsgruppen und deren Untergruppen. Voraussetzung ist jedoch, daß die Zugehörigkeit zwangsweise auf gesetzlicher Vorschrift beruht. Deshalb dürfen die an die Arbeitsfront gezahlten Beiträge nicht in Position I, 6 ausgewiesen werden, da dort die Mitgliedschaft eine freiwillige ist. Im übrigen enthält dieser Posten der gesetzlichen Gewinn- und Verlustrechnung keine Problematik, so daß sich ins Einzelne gehende Erörterungen erübrigen.

gg) Die aus der gesetzlichen Rücklage abgedeckten Wertminderungen und sonstigen Verluste.

Konnte nach § 262 HGB die gesetzliche Rücklage nur dann zum Ausgleich von Wertminderungen und sonstigen Verlusten herangezogen werden, wenn vorher der Verlust in der Bilanz zum Ausdruck gebracht war, so bringt § 130, Abs. 3, Akt. Ges. diesbezüglich eine wesentliche Neuerung. Entsprechend der Regelung der 1. Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über die Kapitalherabsetzung in erleichterter Form vom 18. 2. 1932 für den Fall der rückwirkenden Kapitalherabsetzung fordert auch § 190 Akt. Ges., daß die bei der vereinfachten Kapitalherabsetzung und Auflösung von Rückstellungen entstandenen Buchgewinne auf der Aufwandsseite nach der Art ihrer Verwendung kenntlich gemacht werden, sei es zum Ausgleich von Wertminderungen, zur Deckung sonstiger Verluste oder zur Einstellung in die gesetzliche Rücklage.

Ergänzt wird diese Vorschrift durch § 130 Akt. Ges., der — im Gegensatz zu dem bereits genannten § 262 HGB — gestattet, daß die gesetzliche Rücklage zum Ausgleich von Wertminderungen und sonstigen Verlusten verwendet wird, ohne daß die Verluste in der Bilanz vorher in Erscheinung treten. In der Gewinn- und Verlustrechnung jedoch hat die Kenntlichmachung dieses Vorganges stattzufinden und zwar sowohl der Ausweis der aus der gesetzlichen Rücklage unter II, 5 aufgelösten Beträge als auch deren Verwendung unter I, 7. Die Bilanz erscheint dann ausgeglichen. Es soll auf diese Weise verhindert werden, daß die Beträge aus der Auflösung der gesetzlichen Rücklage ohne weiteres von der Passiv- auf die Aktivseite der Bilanz gebracht werden können, eine Neuerung, die erheblich zur größeren Übersichtlichkeit beiträgt, ebenso wie das Verlangen des in zwei Posten gesonderten Ausweises von Wertminderungen und sonstigen Verlusten. Allerdings entsteht hierbei die Schwierigkeit, daß die Grenze zwischen beiden Gruppen oft flüssig ist. So sehr auch die Einführung der Position I, 7 im Aktiengesetz zu begrüßen ist, so sind doch in der Praxis in buchtechnischer Hinsicht eine Reihe von Zweifeln entstanden, die hier im einzelnen erörtert werden sollen. Die Hauptschwierigkeit besteht in der Feststellung des Verlustes überhaupt, denn, wird die gesetzliche Rücklage vorweg aufgelöst, ist gar kein Verlust mehr vorhanden. Es empfiehlt sich daher, zunächst die Gewinn- und Verlustrechnung vollständig aufzustellen, um den evtl. Verlust zu ermitteln. Erst dann kann nachträglich dessen Ausgleich vorgenommen werden. Und zwar kann das nach zwei Methoden geschehen:

1. Man stellt zwei Gewinn- und Verlustrechnungen auf. Die erste, um den Verlust zu ermitteln, in der zweiten erscheint dann der Verlust nicht mehr, sondern an dessen Stelle gleich der aufgelöste Betrag zur Deckung des Verlustes in gleicher Höhe.
2. Zum gleichen Ergebnis kann man jedoch auch auf die Weise gelangen, daß man den Verlust bzw. die Wertminderung auf statistischem Wege ermittelt und dann nur e i n e Gewinn- und Verlustrechnung aufstellt.

Vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus dürfte der erstere Weg der bessere sein, da der Vorgang daraus klarer hervorgeht, wenn die Ermittlung auf die zweite Art auch einfacher zu sein scheint [92]).

Eine weitere Schwierigkeit besteht darin, daß sich die Vorschrift nur dann wörtlich befolgen läßt, wenn der Verlust auf Wertminderungen oder bestimmten einzelnen Geschäftsvorfällen (z. B. Sonderverlusten) beruht. Handelt es sich dagegen um einen allgemeinen Betriebsverlust, so ist es unmöglich, diesen aus allen Einzelpositionen herauszuschälen, sondern er ergibt sich einfach aus der Gegenüberstellung von Aufwand und Ertrag auf der Ertragsseite. Diese Schwierigkeit kennzeichnet Horn mit treffenden Worten wie folgt: „Die gewissenhafte Ermittlung dieser Angaben dürfte nicht immer ganz einfach sein, weil die Verlustursachen in Form gestiegener Aufwendungen oder verminderter Erträge sich in den verschiedensten Posten der Erfolgsrechnung auswirken. Die praktische Handhabung wird daher wohl auf ein mehr oder weniger summarisches Verfahren hinauslaufen [93])."

Um aber trotzdem den gesetzlichen Vorschriften, die als betriebswirtschaftlich richtig anzuerkennen sind, möglichst gerecht zu werden, ist es notwendig, auf die verschiedenartigen Fälle Rücksicht zu nehmen.

1. Handelt es sich um einen reinen Betriebsverlust, so hat die Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung in der üblichen Form stattzufinden und sodann der Ausgleichsbetrag aus der Auflösung der gesetzlichen Rücklage unter II, 5 zu erfolgen, während auf die Position I, 7 mit Rücksicht auf die kaum mögliche Herausschälung der einzelnen Teile des Betriebsverlustes aus den Aufwandspositionen verzichtet werden sollte. Für die Position II, 5 schlägt Trumpler [94]) folgenden Wort-

92) Vergl. Adler-Düring-Schmaltz, a. a. O. S. 283.
93) H. Horn: in W. T. 1937, a. a. O. S. 147.
94) Trumpler: Die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Aktiengesetz bei Verwendung der gesetzlichen Rücklage zur Verlustdeckung in: W. T. 1937, S. 257 ff.; Nr. 13/14.

laut vor: „Die aus der Auflösung der gesetzlichen Rücklage gewonnenen Beträge zur Deckung des Betriebsverlustes ..."

2. Es sind einzelne Wertminderungen und Verluste nachzuweisen, während die Gewinn- und Verlustrechnung im übrigen ohne Gewinn oder Verlust abschließt. Für diesen in der Praxis selten eintretenden Fall sind zwei Lösungsmöglichkeiten denkbar:
   a) Es wird ebenso wie bei Fall 1 auf den Ausweis der Position I, 7 verzichtet, dafür aber die Verwendungsart des aufgelösten Betrages in einer Vorspalte unter II, 5 angegeben. Da dieses Verfahren jedoch nicht der wörtlichen Forderung der gesetzlichen Vorschrift entspricht, ist es besser,
   b) die betreffenden Wertminderungen oder sonstigen Verluste aus den übrigen Aufwendungen herauszuschälen und unter I, 7 im einzelnen aufzuführen, während die entsprechenden Beträge aus der Auflösung der gesetzlichen Rücklage in der Position II, 5 — in einer Summe zusammengefaßt — erscheinen.

3. In gleicher Weise wird verfahren, wenn nicht der ganze entstandene Verlust, sondern nur ein Teil mit Hilfe der gesetzlichen Rücklage ausgeglichen werden soll. Hierbei ist dann nur zu beachten, daß der verbleibende Verlust als Vortrag weiterhin in der Gewinn- und Verlustrechnung erscheint. Ist dagegen im Betrieb ein laufender Gewinn erzielt, der aber kleiner ist als die Wertminderungen und sonstigen Verluste, so hat eine gegenseitige Aufrechnung stattzufinden, da das Gesetz dann keinen Gewinnausweis gestattet, wenn die gesetzliche Rücklage zur Deckung von Verlusten in Anspruch genommen wird.

4. Dieses ist der praktisch am häufigsten eintretende Fall, daß sich nämlich der Verlust zusammensetzt aus:
   a) Wertminderungen
   b) Betriebsverlust
   c) sonstigem Verlust

   Soll dieser mit Hilfe der gesetzlichen Rücklage gedeckt werden, so ergibt sich daraus, daß der Betriebsverlust nicht im einzelnen zu ermitteln ist, ein erheblicher Konflikt mit den gesetzlichen Vorschriften. Entweder kann die Schwierigkeit derart gelöst werden, daß auf der Seite der Aufwendungen auf den Sonderausweis verzichtet und lediglich — wie im Fall 2 — auf der Ertragsseite in einer Vorspalte der Position

II, 5 die Verwendungsart im einzelnen nachgewiesen wird. Oder aber es wird eine Gewinn- und Verlustrechnung in der üblichen Weise aufgestellt und gleichzeitig daneben der Verlust auf statistischem Wege weiter aufgegliedert, wie folgendes Beispiel zeigt[95]):

Aufwendungen:		Erträge:	
Löhne und Gehälter	RM. 500,—	Jahresertrag nach § 132,	
Soziale Abgaben	RM. 30,—	II, 1	RM. 600,—
Abschreibungen auf das			
Anlagevermögen	RM. 80,—	Erträge aus Beteiligungen	RM. 5,—
Zinsen	RM. 60,—		
Steuern vom Einkommen	RM. 20,—	Außerordentl. Erträge	RM. 20,—
Beiträge an Berufsvertretungen	RM. 3,—	Verlust (Betriebsverlust)	RM. 68,—
	RM. 693,—		RM. 693,—

Verlust 1937 (wie oben)	RM. 68,—	Die aus der Auflösung d.	
Verlustvortrag aus 1936	RM. 25,—	gesetzlichen Rücklage ge-	
Wertminderung des An-		wonnenen Beträge	RM. 143,—
lagevermögens	RM. 40,—		
Sonstige Verluste	RM. 10,—		
Gedeckt durch Inanspruch-			
nahme der gesetzlichen			
Rücklage	RM. 143,—		RM. 143,—

Aus der Zusammenfassung vorstehender Betrachtungen ergibt sich kurz folgendes:

Die Neueinführung der Position I, 7 „Beträge von:

a) Wertminderungen

b) sonstigen Verlusten,

zu deren Ausgleich die gesetzliche Rücklage verwandt worden ist", sowie des ihr entsprechenden Postens II, 5. „Die aus der Auflösung der gesetzlichen Rücklagen gewonnenen Beträge", ist im betriebswirtschaftlichen Sinne als Mittel zur Verwirklichung der Forderung nach Klarheit und Übersichtlichkeit als äußerst wertvoll zu begrüßen.

Andererseits wäre ein weiterer Ausbau der gesetzlichen Vorschriften zu wünschen, um die hier aufgeführten Zweifelsfragen eindeutig zu klären und dieses nicht dem Belieben der Praxis zu überlassen.

95) Vergl. Trumpler: a. a. O. Seite 257.

hh) Die außerordentlichen Aufwendungen.

Konnten nach den Bestimmungen der Aktienrechtsnovelle in dem „Allgemeinen Sammeltopf" I, 7 alle die Aufwendungen zusammengefaßt werden, für die kein gesonderter Ausweis verlangt war, so greift das Aktiengesetz von 1937 eine der in dieser Position enthaltenen Gruppen heraus und fordert deren Ausweis in der neuen Position „Außerordentliche Aufwendungen".

So sehr diese Neuregelung auch zu begrüßen ist, da Position I, 8 als Gegenstück zu den „Außerordentlichen Erträgen" ein Zugeständnis an das Brutto-Prinzip darstellt, so sind auch hinsichtlich dieses Postens eine Reihe von Zweifelsfragen entstanden, deren Beantwortung sich nicht klar aus dem Gesetzestext ergibt.

Schon darüber, ob der Ausweis der „Außerordentlichen Aufwendungen" eine Pflicht- oder lediglich eine Wahlvorschrift ist, gehen die Meinungen auseinander. Einerseits wird aus der Tatsache, daß unter I, 8 nur solche außerordentlichen Aufwendungen aufzuführen sind, die nicht in den Positionen I, 1—7 oder 9 enthalten sind und gleichzeitig alle übrigen Aufwendungen — einschließlich der außerordentlichen — mit II, 1 verrechnet werden dürfen, geschlossen, daß für die Einstellung der Position I, 8 kein Raum mehr sei und es demgemäß im Belieben des Bilanzierenden stünde, diese Position einzuführen oder nicht[96]). Die andere und zweifellos richtige Auffassung geht dahin, die Aussonderung derjenigen außerordentlichen Aufwendungen aus I, 9 bzw. II, 1 zu verlangen, deren Ausweis unter I, 8 zu erfolgen hat[97]).

Welchen Sinn würde im ersten Fall die Vorschrift des Aktiengesetzes überhaupt haben, wenn sie nicht pflichtgemäß durchzuführen wäre? Wenn eine derart irrige Auffassung überhaupt Platz greifen konnte, so nur deshalb, weil der Inhalt bzw. der Begriff der „Außerordentlichen Aufwendungen" nicht fest umrissen ist und daher — ohne daß dieses vom Gesetzgeber beabsichtigt war — Aufwandsgruppen, die streng genommen in die Position I, 8 einzugliedern sind, in anderen Posten ausgewiesen werden. Der für die Gewinn- und Verlustrechnung geprägte Begriff „außerordentlich" ist nicht identisch mit dem der üblichen betriebswirtschaftlichen Terminologie. So setzt Kienzle[98]) z. B. den Begriff „außerordentlich"

96) Vergl. hierzu: Adler-Düring-Schmaltz: a. a. O. S. 285. E. Kosiol: a. a. O. S. 254. F. Haußer: Der aktienrechtliche Jahresabschluß und der Kontenrahmen (Neue deutsche Forschungen Bd. 315, Berlin 1943, S. 41). R. Frhr. v. Godin-H. Wilhelmi: Aktiengesetz (Leipzig 1937, S. 444).

97) Vergl. hierzu: Adler-Düring-Schmaltz: a. a. O. S. 285. J. Mühlenfeld: a. a. O. S. 336.

98) O. Kienzle: Die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem geänderten Handelsgesetz, W. P. 1932, Nr. 2, S. 30.

der Gewinn- und Verlustrechnung gleich mit dem Begriff „neutral" als den Vorgängen, die in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Produktionsablauf stehen, nicht aber einmalig, periodenfremd zu sein oder Sondercharakter zu tragen brauchen, also durchaus ordentlich sein können, wie z. B. Aufwendungen für fabrikeigene Wohnungen, die jedoch zu außerbetrieblichen Zwecken verwandt werden.

Andererseits wird behauptet, der Begriff „außerordentlich" könne solche Aufwendungen decken, die zwar außergewöhnlicher oder einmaliger Natur, dabei aber durchaus betrieblich seien, wie z. B. Sonderabschreibungen, die ja — wie früher bereits erwähnt — sowohl hier als auch in Position I, 3 ausgewiesen werden können.

Mühlenfeld [99]) schließlich vertritt die Ansicht, der Gesetzgeber habe aperiodische Vorgänge als solche nicht treffen wollen. Vielmehr sei das Wort „außerordentlich" nur im Sinne des allgemeinen Sprachgebrauchs, nicht aber im Sinne der betriebswirtschaftlichen Theorie anzusehen. Aus der Vielfalt der hier nur kurz angedeuteten Meinungen geht die Unklarheit dessen zur Genüge hervor, was in der Position I, 8 enthalten sein soll. Sowohl organische als auch anorganische, ordentliche als auch außergewöhnliche Vorgänge — seien sie periodisch oder aperiodisch — können hier ihren Niederschlag finden, so daß es dringend notwendig erscheint, daß der Gesetzgeber eine feste Umreißung des Begriffs angibt, wenn die an sich so sehr zu begrüßende Annäherungen an das Bruttoprinzip einen praktischen Erkenntniswert haben soll.

Geht man von den amtlichen Richtlinien vom 16. Januar 1939 aus, so wird dort unter dem Oberbegriff „neutraler Aufwand" von betriebsfremdem und außerordentlichem Aufwand gesprochen, wobei solche btriebsfremden Aufwendungen als außerordentlich zu betrachten sind, die einmaliger oder aperiodischer Natur sind, oder Sondercharakter besitzen. Der Begriff „außerordentlich" bedingt jedoch nicht, daß die Aufwendungen auch gleichzeitig betriebsfremd bzw. anorganisch sein müssen. Es lassen sich — im Gegenteil — eine Reihe von Beispielen anführen, die beweisen, daß innerhalb der die betrieblichen Aufwendungen enthaltenden Positionen durchaus solche mit außerordentlichem, aber organischem Charakter eingeschlossen sein können. Es sei hier nur auf die bereits oben angeführten Sonderabschreibungen verwiesen. Um nun zu einer sauberen begrifflichen Scheidung zu kommen, die allein dem Verlangen nach Klarheit und Übersichtlichkeit gerecht wird, erscheint — in Angleichung an die Aufgliederung der Ertragsseite — folgende Umgruppierung empfehlenswert:

99) J. Mühlenfeld: a. a. O. S. 329.

Alle in den Positionen I, 1—7 enthaltenen außerordentlichen Aufwendungen betrieblicher Art werden in diesen Positionen — wenn auch unter besonderem Hinweis — belassen.

Jedoch in ihnen evtl. vorkommende außerordentliche betriebsfremde Aufwendungen werden ausgesondert und in dem Posten „Außerordentliche Aufwendungen" zusammengefaßt. Andererseits werden die in dieser Position enthaltenen organischen Aufwendungen herausgeschält und den entsprechenden betrieblichen Positionen eingeordnet. Ebenso werden alle die Aufwendungen aus dem Posten „Außerordentliche Aufwendungen" herausgenommen, die zwar anorganisch, aber weder aperiodisch sind noch Sondercharakter tragen. Das Ergebnis wäre die eindeutige Begrenzung des Inhalts der Position „Außerordentliche Aufwendungen", die wieder eine Untergruppe des Sammelbegriffs „betriebsfremde Aufwendungen" zu bilden hat, so daß sich nach erfolgter Spaltung der Aufwandsseite nach betrieblichem und nichtbetrieblichem Aufwand — schematisch dargestellt — nachstehendes Bild ergeben würde:

Aufwandsseite.

I. Betriebliche Aufwendungen
   1. Löhne und Gehälter
   2. Gesetzliche soziale Abgaben
   3. Abschreibungen
   4. Umsatzsteuer [100]

II. Betriebsfremde Aufwendungen:
   1. Außerordentliche Aufwendungen (z. B.):
   a) Verluste bei Verkäufen von Teilen des Anlagevermögens (Anlagegegenstände oder Beteiligungen)
   b) Abschreibungen auf Posten des Umlaufsvermögens, soweit dieses nicht zum laufenden Geschäftsbetrieb gehört (z. B. Abschreibungen auf Wertpapiere des Umlaufsvermögens, Darlehen usw.)
   c) Verluste durch Abgänge von außer Betrieb gesetzten Anlagen
   d) freiwillige soziale Aufwendungen mit Sondercharakter
   e) Steuernachzahlungen, ohne daß Rückstellungen vorhanden sind
   f) Einmalige und aperiodische Sonderaufwendungen erheblicher Größe, soweit es sich um außerbetriebliche Vorgänge handelt.
   2. Beiträge an Berufsvertretungen, wenn die Zugehörigkeit auf gesetzlicher Vorschrift beruht

100) Vergl. Kapitel „Die Steueraufwendungen", S. 40 ff.

3. Beträge von Wertminderungen und sonstigen Verlusten
4. Aufwandszinsen
5. Sonstige betriebsfremde Aufwendungen: (betriebsindividuell).

Die vorstehende Aufgliederung soll nur eine Anregung sein, dürfte aber doch dem Streben nach Klarheit und Übersichtlichkeit eher gerecht werden, als die begrifflich zweifelhafte gesetzlich vorgeschriebene Aufgliederung der Aufwandsseite; insbesondere würde sie den Erkenntniswert des neu eingeführten Postens „Außerordentliche Aufwendungen" wesentlich erhöhen.

ii) Alle übrigen Aufwendungen, falls diese den Betrag unter II, 1 übersteigen.

Wie schon aus der gesetzlichen Formulierung hervorgeht, hat die Position I, 9 rein rechnungstechnischen Charakter und tritt nur dann in Erscheinung, wenn in Verlustjahren „alle übrigen Aufwendungen" höher sind als der Ertrag unter II, 1, mit dem sie saldiert werden dürfen nach den Bestimmungen des Aktiengesetzes.

Adler-Düring-Schultz führen hierzu folgendes aus: „Irgendeinen betriebswirtschaftlichen oder sonstigen Wert hat dieser Posten nicht. Er muß lediglich eingesetzt werden, um den Verlust richtig und übereinstimmend mit der Bilanz ermitteln zu können [101]."

Da Position I, 9 nur geringe Problematik aufweist und im übrigen im engen Zusammenhang mit Position II, 1 steht, dürfte auf ein näheres Eingehen an dieser Stelle verzichtet werden.

b) Die Ertragsseite.

Die Ertragsseite der gesetzlichen Gewinn- und Verlustrechnung bringt die Trennung der Vorgänge in betriebliche und nichtbetriebliche wesentlich klarer zum Ausdruck als die Aufwandsseite. Ob eine solche Scheidung jedoch vollkommen exakt durchgeführt ist, soll im Folgenden untersucht werden.

1. Betriebseigene Erträge:

aa) Der unter II, 1 auszuweisende Betrag.

Dieser Posten — als der erste und bedeutendste der Ertragsseite — ist bestimmend für das gesamte Bild der Gewinn- und Verlustrechnung.

101) Adler-Düring-Schmaltz: a. a. o. S. 287.

Wie bereits im früheren Verlauf dieser Arbeit dargelegt, hatte es eine gewisse Berechtigung, diese Position in der Form, in der sie nach § 261 c HGB gefordert wurde, als „Betriebs- oder Leistungsertrag" zu bezeichnen, da in II, 1 der Veredlungsvorgang durch Gegenüberstellung von betrieblichen Aufwendungen und Erträgen annähernd zum Ausdruck kam, wenn auch, — wie ebenfalls betont — streng genommen die in den betrieblichen Aufwendungen enthaltenen betriebsfremden Aufwendungsgruppen die Richtigkeit beeinträchtigten. Immerhin kam der Posten II, 1 dem Leistungsertrag in etwa nahe und hatte somit wenigstens einen gewissen Erkenntniswert.

Anders nun nach dem Aktiengesetz von 1937. Aus Gründen der Vereinfachung hat der Gesetzgeber den Posten I, 7, über dessen Inhalt und Ermittlung vielfach Meinungsverschiedenheiten — vor allem zwischen Betrieb und Bilanzprüfer — entstanden waren, wegfallen lassen, d. h. er hat die Verrechnung der Posten I, 7 und II, 1 gestattet. Damit ist der Posten II, 1 zu einer reinen Saldogröße herabgedrückt, bei der nicht mehr um Zugehörigkeit oder Nichtzugehörigkeit eines Postens gestritten zu werden braucht.

„Auf der Seite der Erträge zeigt sich die verstärkte Nettorechnung darin, daß der bisher immerhin betriebswirtschaftlich deutbare Veredelungs- oder Leistungsbetrag zu einer rein rechentechnischen Saldoziffer herabgesunken ist[102])."

Und zwar errechnet sich der auszuweisende Ertrag aus dem Umsatz unter Berücksichtigung der Einkäufe, der Bestandsänderungen und endlich der — laut Aktienrechtsnovelle — unter Position I, 7 „alle übrigen Aufwendungen" ausgewiesenen Beträge. Es empfiehlt sich, den Posten II, 1, diese Position unklaren Charakters, auf statistischem Wege außerhalb der Buchhaltung zu ermitteln, und zwar auf folgende Weise:

1. Es wird die interne Gewinn- und Verlustrechnung aufgestellt an Hand des Hauptbuches, um so den richtigen Jahres- bezw. Reingewinn in Übereinstimmung mit der Bilanz zu erhalten. Während der Gewinn nun als feststehende Ziffer betrachtet wird, werden dann aus den Konten der internen Gewinn- und Verlustrechnung die Posten I, 1—8 — einschließlich des festgestellten Gewinns — und die Positionen II, 2—6, einschließlich eines evtl. bereits bekannten Verlustes, ermittelt. Aus den Positionen I, 1—8 und II, 2—6 wird unter Berücksichtigung des vorstehend erwähnten Erfolges der Saldo gewonnen, der unter II, 1 bezw. im Falle eines Verlustes unter I, 9 eingesetzt wird.

102) E. Kosiol: a. a. O. S. 256.

2. Eine andere Möglichkeit besteht darin, aus der internen Gewinn- und Verlustrechnung die Positionen I, 1—8 und II, 2—6 auszusondern und die verbleibenden Aufwendungen und Erträge miteinander zu saldieren, so daß der sich ergebende Saldo unter II, 1 bezw. I, 9 eingesetzt werden kann[103]). Der letztere Weg erscheint als der klarere und einfachere der ratsamere zu sein.
3. Man geht aus von dem Jahresertrag, unter dem alles zu verstehen ist, was — mit Ausnahme der unter II, 2—6 auszuweisenden Beträge — der Gesellschaft während des Geschäftsjahres zugeflossen und von ihr vereinnahmt ist, also vor allem der Umsatzerlös[104]). Geht man dann weiter vor — wie oben angedeutet[105]) — so ergibt sich — schematisch dargestellt — folgendes Bild:
Umsatzerlös ./. Erlösschmählerungen
alle sonstigen Erträge, für die kein besonderer Ausweis vorgeschrieben ist.
± Bestandsveränderungen
Selbstkostenwert selbsterstellter Anlagen (Posten mit durchlaufendem Charakter)
./. alle Aufwendungen, die nicht gesondert unter I, 1—8 auszuweisen sind:
Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
alle übrigen Aufwendungen.

α) Umsatzerlös ./. Erlösschmälerung:

Im Sinne der Klarheit ist es erforderlich, bereits diese Gruppe des Postens II, 1 auf seine Zusammensetzung hin zu prüfen mit dem Ziel, alles das auszuschalten, was evtl. nicht betrieblicher Natur sein könnte.

Neben dem Erlös aus verkauften Waren zählen Adler-Düring-Schmaltz Vergütungen aus Dienstleistungen, aus Nebenprodukten und Abfällen, aus weiter berechneten Arbeiten, wie auch aus Verkäufen an Angestellte und Arbeiter zum Umsatz.

Auch Erlöse aus Verbandsnachausschüttungen von Kartellen, Syndikaten und Interessengemeinschaften, sowie Lizenzen und sonstige Zuschüsse aus Preis- und Gewinngarantien werden als Umsatzerlös angesehen.

Dieses geschieht jedoch zu Unrecht. Streng genommen handelt es sich hier um betriebsfremde Erträge, die in der Position II, 1

103) Vergl. Adler-Düring-Schmaltz: a. a. O. S. 287.
104) Vergl. Schlegelberger-Quassowski: Aktiengesetz, 2. Aufl., Berlin 1937, S. 613.
105) Vergl. S. 85.

keinen Platz haben und daher auszusondern und an anderer Stelle der Ertragsseite auszuweisen sind [106]).

Bei den Verbandsnachausschüttungen ergibt sich insofern eine gewisse Schwierigkeit, als sich häufig das Geschäftsjahr des Verbandes nicht mit dem des bilanzierenden Unternehmens deckt oder die Nachausschüttungen nicht so zeitig erfolgen, daß sie noch mit ihrem tatsächlichen Betrage in den Jahresabschlüssen der bilanzierenden Unternehmung berücksichtigt werden können.

In der Literatur wird nun die Ansicht vertreten, daß die Erfassung solcher Nachausschüttungen unter II, 1 — soweit sie nicht weit über den Zeitraum eines Jahres hinausgehen, unbedenklich sei [107]). Jedoch ist eine periodengerechte Abgrenzung vom Standpunkt der Klarheit aus zu bevorzugen. Nicht ganz so eindeutig, wie die vorstehend genannten Ertragsgruppen, ist die Einordnung von Miet- und Pachterträgen, sowie von Reichsbeihilfen. Nach der hier vertretenen Anschauung erscheint auch die Hinzurechnung von Miet- und Pachterträgen zum Umsatz keinesfalls gerechtfertigt. Handelt es sich um Einnahmen aus Werkswohnungen, so kann allerdings die Einordnung unter II, 1 als betrieblich erfolgen, jedoch in einer gesonderten Gruppe, z. B. unter der Bezeichnung „sonstige Betriebserträge". Ist die Quelle solcher Erträge aus Mieten oder Pachten jedoch nicht betriebsnotwendiger Art, so hat eine Aussonderung aus der Position II, 1 zu erfolgen und der Ausweis in dem Teil der Ertragsseite, der den nichtbetrieblichen Ertrag enthält.

Letzteres gilt auch für die Reichsbeihilfen, die — nach Adler-Düring-Schmaltz — Entgelt für die Tatsache der Errichtung, Fortführung und Umstellung eines Betriebes darstellen, und da sie meistens als laufende Zuschüsse zur Kostendeckung regelmäßig gewährt werden, seien sie auch nicht als außerordentlich anzusehen, weshalb ein Ausweis unter II, 6 nicht in Betracht komme. Ihrem Ausweis stehe daher nichts im Wege. M. E. nach geht diese Behauptung jedoch zu weit. Reichsbeihilfen haben Zuschußcharakter und stellen somit kein direktes Entgelt für ab- bezw. umgesetzte Leistungen dar. Sollen sie trotzdem als betrieblich anerkannt werden, so hat zumindestens der Ausweis unter der oben vorgeschlagenen Gruppe „sonstige Betriebserträge" zu erfolgen.

Von dem ermittelten Umsatzerlös sind sodann die erlösmindernden Beträge, die sog. Erlösschmälerungen, abzusetzen, wie z. B. Retouren, Rabatte, Preisnachlässe, Skonti [108]) usw.

106) Vergl. Kapitel: „Außerordentliche Erträge", S. 63 ff.
107) Adler-Düring-Schmaltz: a. a. O. S. 287.
108) Vergl. Kapitel: „Die Nettozinsrechnung", S. 37 ff.

β) Bezüglich der Bestandsveränderungen erübrigt sich hier eine eingehende Behandlung, da eine solche bereits früher erfolgte [109]).

γ) Auch zur Frage der Berücksichtigung des Selbstkostenwertes selbsterstellter Anlagen wurde früher bereits Stellung genommen [110]). Hier sei nur noch ergänzend hinzugefügt, daß Frank auf dem Standpunkt steht, die Verbuchung der Aufwendungen und des Selbstkostenwertes selbsterstellter Anlagen als „durchlaufende Posten" in der Gewinn- und Verlustrechnung sei überflüssig, da lediglich eine Umschichtung der Vermögenswerte erfolge, die durch die Abschreibung zum Ausdruck komme [111]).

Diese Ansicht ist jedoch nach den betriebswirtschaftlichen Grundsätzen der Klarheit und Übersichtlichkeit nicht zu befürworten. Vielmehr sollte auch jede Vermögensumschichtung als betrieblicher Vorgang aus dem Jahresabschluß ersichtlich sein. Es sei hier am Rande vermerkt, daß gebildete Rückstellungen, die in Anspruch genommen werden, über II, 1 aufgelöst werden müssen, so daß diese Beträge dann den entsprechenden — in den Aufwendungen I, 1—8 enthaltenen — gegenüberstehen. Auch diese Beträge sollten in der Gruppe „Sonstige Betriebserträge" erscheinen, während selbstverständlich aufgelöste, nicht in Anspruch genommene Rückstellungsbeträge als „außerordentliche Erträge" zu verbuchen sind.

δ) Alle Aufwendungen, die nicht gesondert unter I, 1—8 auszuweisen sind:

Von den bisher aufgeführten Erträgen sind obige Aufwendungen zu subtrahieren, bei denen es sich im wesentlichen um zwei Gruppen handelt, nämlich um:

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe.
2. Alle übrigen Aufwendungen.

Die Saldierungserlaubnis der ersteren mit dem Betrag II, 1 ist ein bedeutendes Zugeständnis an die Nettorechnung, eine bewußte Verschleierung des tatsächlichen Betriebserfolgs.

Im einzelnen sind unter Rohstoffen das in die Produkte eingehende Grundmaterial, unter Hilfsstoffen Materialien, die ebenfalls im Podukt aufgehen — ohne Grundstoff zu sein — unter Be-

109) Vergl. Kapitel: „Das Umsatz- oder Produktionskostenverfahren", S. 17 ff.

110) Vergl. ebenda.

111) A. Frank: „Ist der aktivierte Lohnaufwand für selbsterstellte Anlagen unter ‚Löohne und Gehälter' sowie unter ‚Ertrag' lt. § 261 c HGB. auszuweisen?" W. P. 1933, S. 214, Nr. 10.

triebsstoffen lediglich solche Materialien zu verstehen, die der Produktion dienen (wie z. B. Strom, Gas, Wasser usw.). Die Grenze zwischen den letzten beiden Gruppen ist flüssig.

Die abzugsfähigen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe umschließen nun nicht lediglich die zum Erwerb dieser Gegenstände vorausgezahlten Beträge, sondern außer dem Kaufpreis auch direkte Einkaufskosten, wie Provisionen, Zölle, Lagergeld, Transportversicherung, Fracht usw. Auch Materialien und Fabrikate, die im Lohn in fremden Betrieben hergestellt sind oder einer besonderen Verfeinerung unterzogen wurden, gehören in Position II, 1.

Die früher — nach der Aktienrechtsnovelle — bedeutsame Entscheidung — ob Materialien für selbsterstellte Anlagen zu den Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe oder zu den „Sonstigen Aufwendungen" zu rechnen seien, spielt nach dem Aktiengesetz keine Rolle mehr, da für beide Gruppen die Saldierung mit Posten II, 1 statthaft ist. Maßstab für die Entscheidung dieser Frage war jedoch die Branche.

Nicht in die Gruppe der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe dürfen solche Aufwendungen einbezogen werden, die bei der Beschaffung von Materialien im eigenen Betrieb entstanden sind, wie z. B. Aufwendungen des Einkaufsbüros usw. Zur Veranschaulichung sei Vorstehendes kurz schematisch angedeutet:

Materialeinkauf:	Abzugsfähiger Einstandspreis der bezogenen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe.
Rohstoffe	
Hilfsstoffe	
Betriebsstoffe	
— Rückbelastung für:	
Retouren	
Rabatte	
Nachlässe	
Kreditoren-Konto	
Kreditorenbonus	
+ Direkte Einkaufskosten:	
Anfuhrspesen	
Zölle usw.	

Entsprechend der in dieser Arbeit bisher vertretenen Grundeinstellung, nämlich der Befürwortung des Bruttoprinzips, ist auch die gestattete Saldierung der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe mit Posten II, 1 als unhaltbar abzulehnen. Es sollten diese Aufwendungen vielmehr als gesonderte Position auf der Aufwandsseite und zwar in dem — die betrieblichen Aufwendungen enthaltenden — Teil I ausgewiesen werden, so daß durch klare Scheidung betrieblicher Aufwendungen und Erträge von den nicht betrieblichen der

betriebliche Erfolg herausgeschält wird und von dem nicht-betrieblichen getrennt erscheint.

Weiterhin gestattet das Aktiengesetz die Absetzung der Aufwendungen, die nach den Bestimmungen der Aktienrechtsnovelle in der Position I, 7, „Alle übrigen Aufwendungen", — mit Ausnahme von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen — gesondert aufzuführen waren, und deren Inhalt Horn — wie folgt — umreißt: „Diese Position ist als das Sammelbecken aller übrigen Aufwendungen anzusehen, seien sie im normalen Geschäftsverkehr entstanden oder aber außerordentlicher Natur. Insbesondere werden diejenigen Kosten erfaßt, die man gewöhnlich mit der Bezeichnung ‚Betriebs- und Verwaltungskosten' belegt [112])."

Neben den hier genannten Aufwandsgruppen handelt es sich bei „allen übrigen Aufwendungen" vor allem um folgende:

a) Zuwendungen an abhängige Konzerngesellschaften, soweit die Erfassung nicht unter I, 8 erfolgt. Es ist vollkommen ungerechtfertigt, daß ein solcher Posten rein betriebsfremden und außerordentlichen Charakters mit dem „Betriebsertrag" II, 1 saldiert wird und deshalb eine Aussonderung unbedingt erforderlich.

b) Bezüglich der Steuern, die hier noch ausgewiesen werden dürfen, genügt der Hinweis auf frühere Ausführungen [113]).

Werden abschließend die vorstehend im einzelnen gewonnenen Erkenntnisse nochmals kurz zusammengefaßt, so ist als Ergebnis festzustellen:

Der Posten II, 1 ist infolge der im Aktiengesetz erweiterten Saldierungserlaubnis zu einer völlig undurchsichtigen Rechnungsgröße geworden gegenüber dem „Leistungsertrag der Aktienrechtsnovelle", der immerhin einen — wenn auch geringen — Aussagewert besaß. Vor allem hinsichtlich der Saldierungserlaubnis des Postens II, 1 mit „allen übrigen Aufwendungen" ist ein gewisser Rückschritt — im Vergleich zu den Vorschriften des § 261 c HGB — zu verzeichnen. Im Sinne der geforderten Klarheit erscheint es daher notwendig, eine Aufspaltung des Postens II, 1 vorzunehmen und zwar dergestalt, daß die saldierungsfähigen Aufwendungen auf der Seite der Aufwendungen in besonderen Positionen erscheinen und getrennt — entsprechend den früheren Darlegungen — nach betrieblichem und nichtbetrieblichem Geschehen.

Der verbleibende Betrag unter II, 1 ist sodann — nach Aussonderung der betriebsfremden Erträge (wie z. B. Erträge aus Verpachtungen und Vermietungen, aus Lizenzen, Interessengemein-

112) H. Horn in: H. A. Ertel: a. a. O. S. 101 ff.
113) Vergl. Kapitel: „Die Steueraufwendungen", S. 40 ff.

schaftsverträgen usw.) — in zwei Gruppen aufzuteilen, nämlich in: „Umsatzerlös" und „Sonstige Betriebserträge".

Eine solche Gegenüberstellung betrieblicher Aufwendungen und Erträge — wie sie hier vorzunehmen versucht wurde, — würde allein den betrieblichen Erfolg erkennen lassen, so daß sich — schematisch skizziert — folgendes Bild ergeben würde:

Aufwand:	Ertrag:
Betriebliche Aufwendungen:	*Betriebliche Erträge:*
1. Löhne und Gehälter	1. Umsatzerlös
2. Gesetzliche soziale Abgaben	— Erlösschmälerungen
3. Abschreibungen	2. Sonstige betriebliche Erträge:
4. Umsatzsteuer	a) Selbstkostenwert selbsterstellter Anlagen
5. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe:	b) + Bestandsveränderungen
a) Materialeinkauf — Rückbelastungen	c) alle übrigen betrieblichen Erträge, für die kein besonderer Ausweis vorgeschrieben ist.
b) Einkaufskosten	
6. Alle übrigen betrieblichen Aufwendungen:	
a) Betriebsaufwendungen	
b) Vertriebsaufwendungen	
c) Verwaltungsaufwendungen	
d) Sonstiges	
Betriebsgewinn	Betriebsverlust

2. Betriebsfremde Erträge:

bb) Beteiligungserträge:

a) Trennung von Betriebs- und (den nicht betrieblichen) Beteiligungserträgen.

Die Position II, 2 der Ertragsseite ist unverändert aus der Aktienrechtsnovelle in das Aktiengesetz übernommen worden und dient dazu, die nicht aus dem eigentlichen Betriebsablauf in das Unternehmen fließenden Erträge von den betrieblichen zu trennen, insbesondere aber die konzernmäßigen Verflechtungen des bilanzierenden Unternehmens mit anderen darzulegen. Das erschien deshalb erwünscht, weil es bis zu dieser gesetzlichen Regelung vielfach in der Praxis üblich war, die betrieblichen und die Beteiligungserträge in einem Posten zusammengefaßt auszuweisen, eine Gepflogenheit, die vor allem in Jahren des schlechten Geschäftsganges das unbefriedigende Betriebsergebnis verschleiern sollte.

Insofern war das Eingreifen des Gesetzgebers im Sinne der Klarheit zweifellos zu begrüßen, und eine weitere Untersuchung des Postens II, 2 würde sich erübrigen, wenn nicht die gesetzlichen Vorschriften im einzelnen Unklarheiten und Zweifel auslösten, die die Wirkung der Regelung beeinträchtigen.

β) Allgemeine buchhalterische Probleme.

So ist man sich in der Literatur bereits nicht einig darüber, ob das Saldierungsverbot, das die Verrechnung der Erträge mit Verlusten aus Beteiligungen untersagt, wörtlich zu nehmen und damit überspitzt, oder ob hier in gewissen Fällen eine Durchbrechung des Bruttoprinzips gestattet sei?

Angenommen, die A-Gesellschaft sei entscheidend kapitalmäßig an der B-Gesellschaft beteiligt und habe dieser eine Dividende garantiert, die bei Ausschüttung an B von A als Aufwand ausgewiesen werden muß, so bekommt A von B auf Grund des Beteiligungsverhältnisses einen Teil dieser Beträge zurückerstattet und hat den Beteiligungsgewinn als Ertrag auszuweisen, so daß sich die Beträge aus der gleichen Quelle — einmal als Aufwand und einmal als Ertrag verrechnet — gegenüberstehen. Diese wörtliche Auslegung des Saldierungsverbotes hält Minz [114]) für überspitzt und Ander[115]) schließt sich seiner Auffassung an.

M. E. nach ist aber die wörtliche Befolgung dieser gesetzlichen Vorschrift unbedingt erforderlich, allein schon aus dem Grunde, weil jeder Vorgang im Betrieb bezw. im Unternehmen buchhalterisch festgehalten werden soll, ganz abgesehen davon, daß es unmöglich ist, eine scharfe Grenze zu ziehen zwischen Fällen, die als überspitzt zu betrachten sind und solchen, auf die das Saldierungsverbot Anwendung finden soll. Es ist außerdem nicht einzusehen, weshalb überhaupt diese gesetzliche Regelung Anlaß zu Zweifeln gegeben hat, da aus den Vorschriften eindeutig das Saldierungsverbot hervorgeht, das im Sinne des Bruttoprinzips nur befürwortet werden kann. Ein Mangel besteht jedoch hinsichtlich der Ausweismöglichkeit der evtl. Verluste und Beteiligungen, die — je nach Art des Falles — als gesondert ausgewiesene Abschreibungen in I, 3, im Posten II, 1 oder als außerordentliche Aufwendung unter I, 8 verrechnet werden können. Infolge der verschiedenen Art und Weise, in der ein Ausweis stattfinden kann, wird der Gesamteindruck einer Gegenüberstellung von Verlusten und Erträgen aus Beteiligungen getrübt, so daß eine Neuregelung zu begrüßen wäre, die die Einführung der Position „Verluste aus Be-

114) W. Minz: Erträge aus Beteiligungen in W. T. 1938, S. 70.
115) E. Ander: a. a. O. S. 84, Nr. 4.

teiligungen" im zweiten Teil der Aufwandseite mit sich bringen und damit einen weiteren Schritt zur Verwirklichung des Bruttoprinzips darstellen würde.

Eine weitere Frage ist die, zu welchem Zeitpunkt Beteiligungserträge von dem bilanzierenden Unternehmen ausgewiesen werden sollen?

Der Gepflogenheit der Praxis entspricht es, nach Möglichkeit den Beteiligungsgewinn im selben Geschäftsjahr, in dem er erzielt wurde, auch auszuweisen. Allerdings entsteht dabei die Frage, ob der Ausweis auch dann gestattet ist, wenn die Bilanzfeststellung der Tochtergesellschaft nach der Bilanzfeststellung oder gar erst nach der Jahresversammlung der Muttergesellschaft erfolgt.

Ohne weiteres kann der Ausweis des Beteiligungsertrages dann erfolgen, wenn die Bilanzfeststellung der Tochtergesellschaft vor dem Bilanzstichtag der Muttergesellschaft liegt. Erfolgt dagegen die Bilanzfeststellung der Tochtergesellschaft nach der der Muttergesellschaft, aber vor deren Jahresversammlung, so ist die Entscheidung strittig.

Minz befürwortet die Vereinnahmung und den Ausweis der Beteiligungserträge im selben Jahr bei der bilanzierenden Muttergesellschaft mit folgender Begründung: Ein Forderungsrecht der Muttergesellschaft bestehe zwar in diesem Falle noch nicht, da dieses erst mit der Aufstellung der Bilanz erwüchse. Andererseits bestünde jedoch an der Gewinnausschüttung kein Zweifel und weil diese in das alte Jahr gehöre, müsse eine transitorische Aktivierung und die Vereinnahmung in der Gewinn- und Verlustrechnung statthaft sein.

Obige Begründung ist einleuchtend und erscheint zutreffend, weshalb sich auch in vorliegender Arbeit der Meinung von Minz angeschlossen werden soll.

Zweifelhafter aber liegt der Fall, wenn die Bilanzfeststellung der Tochtergesellschaft erst nach der Jahresversammlung der Muttergesellschaft erfolgt. Hierbei ist nun wieder zu unterscheiden, ob die entscheidende Mehrheit des Kapitalbesitzes in den Händen der Muttergesellschaft liegt oder nicht. Ist ersteres der Fall, so kann einer transitorischen Aktivierung nichts im Wege stehen, da die Entscheidung über die Verteilung des Reingewinns in den Händen der Muttergesellschaft liegt.

Ist der Einfluß der Muttergesellschaft hingegen nicht ausschlaggebend, so ist Vorsicht geboten, vor allem wenn sich die Beteiligten bezüglich der Bilanzfeststellung nicht einig sind. In diesem Falle ist eine theoretische Entscheidung nicht möglich, sondern vielmehr ist die Frage — ob im gleichen Jahr der evtl. Beteiligungsertrag ausgewiesen werden soll oder nicht — dann nach

praktischen Erwägungen zu lösen [116]). Als erheblicher Mangel ist jedoch herauszustellen, daß der Gesetzgeber über die Handhabung der Vorschrift keine eindeutige Antwort gibt, sondern die Auslegung auch hier — wie schon früher an anderer Stelle erwähnt — den Kommentatoren und der Praxis überläßt.

γ) Begriffliches.

Nachdem im Vorhergehenden zu allgemeinen Fragen der Verbuchung von Beteiligungserträgen Stellung genommen ist, verbleibt nun die Aufgabe, den Begriff im einzelnen zu klären, der weder in Literatur und Praxis, noch vom Gesetzgeber selbst eindeutig umrissen ist. Bevor hierauf jedoch näher eingegangen werden soll, erscheint eine kurze Untersuchung dessen angezeigt, was unter Beteiligungen schlechthin zu verstehen ist. Denn ist dieser Begriff nicht geklärt, ist es auch unmöglich, auf ihm den mit ihm in engem Zusammenhang stehenden Begriff der „Erträge aus Beteiligungen" aufzubauen.

Es würde den Rahmen des Themas sprengen, auf alle verschiedenen Definitionen einzugehen. Die Ausführungen sollen sich daher auf die Herausstellung der in allen Begriffsbestimmungen gemeinsam enthaltenen Merkmale beschränken. Danach sind unter Beteiligungen kapitalmäßige Bindungen an andere Unternehmungen zu verstehen, die den Kapitalgeber verpflichten, das Kapital der abhängigen Gesellschaft d a u e r n d zu überlassen, die ihrerseits der beherrschenden Gesellschaft einen der Höhe der Beteiligung entsprechenden Einfluß auf die Geschäftsleitung zubilligt [117]). Den Ausführungen Horrwitz-Ullmanns könnte entnommen werden, daß über eine kapitalmäßige Bindung hinaus auch die dauernde Überlassung von Vermögensgegenständen als Beteiligung gelten könne: „Der Begriff der Beteiligung erfordert weiter, daß der Gegenstand dauernd zum Geschäftsbetrieb bestimmt ist . . . [118])."

Diese Auffassung ist jedoch abzulehnen und kann mit folgenden Worten aus der Literatur widerlegt werden: „Abgesehen davon, daß es sich in diesem Falle weniger um einen bilanzfähigen Vermögenswert als vielmehr um eine bloße Ertragsfähigkeit handeln wird, ist der Ausdruck Beteiligung sowohl nach dem Sprachgebrauch und dem Wortsinn als auch nach der Anschauung der Praxis auf die Fälle kapitalsmäßiger Anteile beschränkt [119])."

116) Vergl. Horrwitz-Ullmann: a. a. O. S. 159 ff.
117) Vergl. E. Ander: a. a. O. S. 81. Vergl. Schlegelberger-Quassowski: a. a. O. S. 228.
118) Horrwitz-Ullmann: a. a. O. S. 137.
119) Schlegelberger-Quassowski-Schmölder: Verordnung über Aktienrecht a. a. O. S. 261.

So gehören zu den Beteiligungen zwar Aktien, Kuxe und sonstige Gewinnbeteiligungen — gleichgültig in welcher juristischen Form, im weitesten Sinne wohl auch unter besonderen Bedingungen gewährte Kredite mit Dauercharakter — nicht dagegen aber Pacht- und Betriebsüberlassungsverträge usw.

Zu erwähnen ist noch die Vorschrift des § 261 a HGB, die den Umfang der kapitalmäßigen Bindung bestimmt, der die Vermutung eines Beteiligungsverhältnisses zuläßt und zwar in der Höhe von 25 % des gesamten Kapitalbesitzes.

Es könne jedoch — nach Ander's [120]) Meinung — auch bei Nichterreichung dieser Grenze von Beteiligungen gesprochen werden, falls der beherrschenden Gesellschaft ein maßgebender Einfluß auf die Geschäftsleitung eingeräumt werde.

Stellt man — wie oben festgelegt — die rein kapitalmäßige Bindung in den Vordergrund und lehnt damit die Erweiterung des Begriffes „Beteiligungen" auf Überlassung von Vermögensgegenständen ab, so ergibt sich daraus auch eine gewisse Beschränkung und Umreißung des recht unklaren Begriffes der „Erträge aus Beteiligungen". Es ist zweifellos zuzugeben, daß bei den vielseitigen Formen zwischenbetrieblichen Verkehrs bei kapitalmäßig verbundenen Unternehmungen eine lückenlose Aufzählung solcher Vorgänge kaum möglich ist. Doch lassen sich die gesamten Erträge aus Beteiligungen in zwei große Gruppen aufgliedern und zwar in:

1. solche, die ohne weiteres als Erträge aus Beteiligungen gekennzeichnet werden können.
2. Verdeckte Erträge aus Beteiligungen.

Zu der ersten Gruppe zählt Minz [121]) neben Dividenden und Gewinnausschüttungen in sonstiger Form auch Zinserträge aus der Tochtergesellschaft zur Verfügung gestelltem Leihkapital.

Dieses erscheint nur dann gerechtfertigt, wenn es sich um einen Kredit — im obengenannten Sinne — handelt, der in der Absicht gegeben wurde, ihn der Tochtergesellschaft dauernd zu belassen bezw. ihn in beteiligungsähnliche Anteile umzuwandeln.

Grundsätzlich abzulehnen ist jedoch die Hinzurechnung von Erträgen aus zur Verfügung gestellten Anlagen. Zweifellos nicht hierher gehören Buchgewinne bei der Veräußerung von Beteiligungen. Diese werden unter II, 4 ausgewiesen.

Ebenso erscheint es nicht richtig, die zweite Gruppe, die sog. „Verdeckten Erträge aus Beteiligungen", überhaupt zu den Beteiligungserträgen zu rechnen, da es sich vielmehr um Dienstleistungsvergütungen handelt, die m. E. nach sogar teilweise evtl. als be-

120) E. Ander: a. a. O. S. 81.
121) W. Minz: a. a. O. S. 70.

trieblich anerkannt werden könnten. Es handelt sich z. B. um Vergütungen für zur Zurverfügungstellung des Einkaufsapparates, Tätigkeit des Vorstandes, technische Beratung, Verwaltungsarbeit, Finanzberatung usw.

Für die hier ausgesonderten Erträge würde es sich dann als notwendig erweisen, eine neue Position auf der Ertragsseite einzustellen.

Abschließend ist festzustellen, daß die gesetzliche Regelung als solche, nämlich die Trennung von betrieblichen und nichtbetrieblichen Erträgen, als großer Fortschritt gegenüber den Verhältnissen vor der Aktienrechtsnovelle von 1931 zu begrüßen ist, ebenso wie die Forderung des Bruttoausweises.

Andererseits wäre die Behebung der im vorstehenden Kapitel herausgestellten Mängel recht wünschenswert, vor allem die Unklarheit bezüglich der zeitlichen Abgrenzung der Beteiligungserträge wie die eindeutige Abgrenzung des Begriffs. Allerdings würde auch dann die Einzelbilanz der beherrschenden Gesellschaft kein vollkommen klares Bild ergeben von den konzernmäßigen Verflechtungen. Vielmehr wäre dieses nur der Fall bei einem Gesamtkonzernabschluß, der jedoch gesetzlich nicht zwingend vorgeschrieben ist. Vor allem aber erscheint es erforderlich, die Verluste aus Beteiligungen — wie oben erwähnt — in einer Position in Teil II der Aufwandsseite zusammenzufassen.

cc) Außerordentliche Erträge.

α) Begriffliches:

Infolge der bereits vom Gesetzgeber vorgenommenen Spaltung der Posten der Ertragsseite unter dem Gesichtspunkt betrieblicher und betriebsfremder Vorgänge enthalten die einzelnen Posten geringere Problematik als diejenigen der Aufwandsseite, und es genügen geringe Umstellungen, um zu dem erstrebten Ziel der Klarheit und Übersichtlichkeit zu gelangen. So deckt die Bezeichnung „Außerordentliche Erträge" auch im wesentlichen den Inhalt der Position II, 4, den Schlegelberger-Quassowski-Schmölder wie folgt definieren:

„Unter außerordentlichen Erträgen sind die Erträge zu verstehen, die nicht im regelmäßigen Geschäftsbetrieb anfallen [122])."

Diese Begriffsbestimmung erscheint jedoch etwas zu eng, da sie lediglich den betriebsfremden Charakter der außerordentlichen Erträge betont, der ohnehin durch die Stellung des Postens auf

122) Schlegelberger-Quassowski-Schmölder: Verordnung über Aktienrecht a. a. O. S. 262.

der Ertragsseite unter II, 4 zum Ausdruck kommt. Es sollte vielmehr gerade der aperiodische und einmalige bezw. der Sondercharakter betont werden, der den Posten II, 4 zum Gegenstück von I, 8 werden läßt. Wie früher auch bei letzterem betont, ist ebenso für II, 4 eine Vervollständigung durch solche außerordentliche Erträge notwendig, die evtl. in anderen Positionen der Ertragsseite enthalten sind. Hierfür käme wohl vor allem der Posten II, 1 in Betracht, jedoch nicht die Erträge aus Lizenzen, Interessengemeinschaften usw., die zwar betriebsfremder, nicht aber — da sie laufend erscheinen — außergewöhnlicher Natur sind und daher in einer Sonderposition, wie z. B. „Sonstige betriebsfremde Erträge" aufzuführen sind.

Alle Erträge mit außerordentlichem Charakter hingegen sind aus II, 1, sowie aus II, 2, 3, 5 und 6 auszusondern und in II, 4 einzustellen. Allerdings ist zu bedenken, daß die Grenze zwischen ordentlichen und außerordentlichen betriebsfremden Erträgen häufig flüssig sein kann.

Es ist bedauerlich, daß der Gesetzgeber sich mit dem Ausweis eines Sammelpostens unter II, 4 begnügt, ohne eine weitere Unterteilung zu verlangen, entsprechend der in Position II, 4 enthaltenen Gruppen wie beispielsweise: Buchgewinne bei der Veräußerung von Gegenständen des Anlagevermögens, einschließlich Beteiligungen, Abwertungsgewinne bei Dauerschulden, für z. B. Aufgabe eines Produktionszweigs erhaltene Abfindungen, Steuerrückzahlungen, Erstattung nicht aktivierter Prozeßkosten usw.[123]).

Im Aktiengesetz neu eingeführt ist ferner die Ausweispflicht der Erträge aus der Auflösung von:

a) Wertberichtigungen,
b) Rückstellungen,
c) freien Rücklagen.

Daß hier nur die Erträge aus freien, nicht aber auch die aus gesetzlichen Rücklagen gefordert werden, erklärt sich daraus, daß der Ausweis letzterer gesondert unter II, 5 zu erfolgen hat.

„Durch die eindeutige Neuregelung soll erreicht werden, daß die Auflösung und Verwendung offener und stiller Reserven grundsätzlich nicht unmittelbar, sondern über die Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt[124])." Diese Neuregelung ist lediglich die Bestätigung der bereits vorher allgemein herrschenden Auffassung.

123) Vergl. J. Mühlenfeld in W. T. 1937, a. a. O. S. 329.
124) E. Kosiol: a. a. O. S. 256.

β) Das Problem der stillen Reserven.

In engem Zusammenhang damit muß hier kurz nochmals die Frage der stillen Reserven gestreift werden, die sowohl in einer der drei obengenannten Gruppen enthalten sein als auch bei der Veräußerung von Anlagegegenständen und Beteiligungen sowie Gegenständen des Umlaufsvermögens in Erscheinung treten können.

Darüber, ob die Auflösung solcher stillen Reserven auch still oder aber offen über II, 4 erfolgen soll, gehen die Meinungen in der Literatur auseinander. Eindeutig ist nur die Tatsache, daß in Warenvorräten steckende stille Reserven auch still aufgelöst werden können. Doch wurde Näheres darüber bereits an anderer Stelle ausgeführt [125]).

Während Godin-Wilhelmi [126]) der Ansicht sind, daß stille Rücklagen auch still aufzulösen seien, vertritt Ritter [127]) diese Meinung nur insoweit, als es sich um stille Reserven handelt, die im Verkaufsfalle von Gegenständen des Anlage- und Umlaufsvermögens aufgelöst werden. Ritter begründet die Anschauung damit, daß in derartigen Fällen kein außerordentlicher Vorgang vorliege; ebensowenig wie die Bildung stiller Reserven sei auch deren Realiserung durch Verkauf nichts Außergewöhnliches.

Rein theoretisch betrachtet, ist Ritter zuzustimmen. Jedoch bildet die Gewinn- und Verlustrechnung einen auf das Geschäftsjahr begrenzten Ausschnitt des betrieblichen Geschehens, und für diese Geschäftsperiode ist eben ein solcher — durch Verkauf entstandener — Buchgewinn ein außerordentlicher Ertrag und damit in II, 4 einzustellen.

Adler-Düring-Schmaltz [128]) verlangen ausdrücklich die Auflösung aller stillen Reserven über II, 4, insbesondere auch den Ausweis solcher Erträge, die sich aus der Auflösung nicht benötigter Rückstellungen ergeben. Werden letztere nicht sofort aufgelöst, nehmen sie den Charakter von Rücklagen und zwar stillen Reserven an und sind dann ebenfalls über II, 4 aufzulösen.

Muß auch — unter dem Gesichtspunkt der Klarheit — der Ansicht von Adler-Düring-Schmaltz zugestimmt werden, so ist doch einzuwenden, daß selbst dann kein absolut richtiges Bild entsteht, da — wie bereits früher erwähnt — keine vollkommen richtige Bewertung möglich ist und daher die wahre Höhe stiller Reserven nicht festgestellt werden kann.

---

125) Vergl. Kapitel: „Abschreibungen", S. 30 ff.
126) R. Frhr. v. Goodin-H. Wilhelmi: a. a. O. S. 445.
127) C. Ritter: a. a. O. S. 433.
128) Adler-Düring-Schmaltz: a. a. O. S. 293 ff.

Als Ergebnis vorstehender Betrachtungen ist die vom Gesetzgeber verlangte Trennung der außerordentlichen Vorgänge von den sonstigen betriebsfremden wie auch seine Bestrebung — durch Offenlegung der stillen Reserven dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit zu entsprechen — durchaus als Fortschritt anzuerkennen. Zu wünschen wäre lediglich eine Vervollständigung der Position II, 4 um die in anderen Posten steckenden außerordentlichen Erträge als auch eine weitere Unterteilung dieser Position nach Ertragsgruppen, wie folgendes Beispiel zeigt:

Außerordentliche Erträge:

1. Buchgewinne bei Verkäufen von Teilen des Anlagevermögens (Anlagegegenstände oder Beteiligungen).
2. Abwertungsgewinne bei Dauerschulden
3. Abfindungen
4. Steuerrückzahlungen
5. Erstattung nicht aktiver Prozeßkosten
6. Erträge aus der Auflösung von:
   a) Wertberichtigungen
   b) Rückstellungen
   c) freien Rücklagen
7. Einmalige und aperiodische Sondererträge, erheblicher Größe, soweit es sich um außerbetriebliche Vorgänge handelt.

dd) Erträge aus der Auflösung der gesetzlichen Rücklage.

Dieser Posten ist neu und entspricht dem Posten I, 7. Da alle zu erörternden Probleme bereits bei der Besprechung der genannten Position I, 7 behandelt wurden, erübrigt sich ein erneutes Eingehen darauf an dieser Stelle.

ee) Außerordentliche Zuwendungen.

Auch dieser Posten weist nur geringe Problematik auf. Einwandfrei gehören hierher solche Erträge, die den Charakter einseitiger Zuwendungen Dritter ohne entsprechende Gegenleistung haben wie z. B. Subventionen, Erbschaften, Schenkungen usw. Da derartige Zuwendungen — infolge ihrer außergewöhnlichen Natur — sehr selten sind, fehlt auch in den meisten Jahresabschlüssen dieser Posten. Als Mangel dieser Position ließe sich lediglich die Bezeichnung kritisieren, da dieser Posten — ebenso wie II, 4 — eine, wenn auch besondere, Art von außerordentlichen Erträgen enthält, die sich von denen des Postens II, 4 nur durch die Art des Zufließens unterscheidet. Es wäre deshalb treffender, von „unentgeltlichen Zuwendungen außerordentlichen Charakters" zu sprechen und diesen Posten evtl. als Untergruppe in die „Außerordentlichen Erträge" einzubauen.

c) Der Jahreserfolg:

Als letzte Position der Gewinn- und Verlustrechnung wird zum Ausgleich der jeweils kleineren Seite der Jahreserfolg eingesetzt — handle es sich dabei um einen Gewinn oder Verlust.

Unter Reingewinn [129]) ist diejenige Summe zu verstehen, die zur Ausschüttung von Dividenden, zur Dotierung von Reservefonds sowie zur Auszahlung von Tantiemen an den Vorstand, Aufsichtsrat und die Arbeitnehmer Verwendung findet, wobei gewöhnlich ein Rest, der sogenannte Gewinnvortrag, übrigbleibt.

Dieser Reingewinn ergibt sich als Saldo, „wenn man den Gesamtaufwand eines Geschäftsjahres einschließlich der Abschreibungen und Rückstellungen den Gesamtbeträgen gegenüberstellt. Auf dieselbe Weise ergibt sich auch der Reinverlust [130])."

In den Nachkriegsjahren hatte sich nun in der Praxis die Gepflogenheit herausgebildet, den Reingewinn nicht gesondert und in voller Höhe erscheinen zu lassen, sondern vor dessen Ausweis ihn bereits seinem Verwendungszweck zuzuführen, also ihn so aufzuteilen und in die entsprechenden Positionen einzuordnen, daß ein Gesamtausweis entfiel. Da diese Art der Verbuchung zu erheblichen Verschleierungen führen konnte, und daher in keiner Weise dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit entsprach, sah sich der Gesetzgeber veranlaßt einzugreifen und legte den Ausweis des Jahreserfolgs in der Aktienrechtsnovelle in den §§ 261 a, Abs. 2 und 261 c, Abs. 2 HGB — wie folgt — fest:

„Der Reingewinn oder Reinverlust des Jahres ist am Schlusse der Gewinn- und Verlustrechnung ungeteilt und vom vorjährigen Gewinn- oder Verlustvortrage gesondert auszuweisen [131])."

Diese gesetzliche Vorschrift, die zweifellos einen Fortschritt gegenüber der bisherigen Gepflogenheit der Praxis bedeutete, gab jedoch insofern zu Zweifeln Anlaß, als aus ihr nicht eindeutig hervorging, ob neben dem Reingewinn bezw. -verlust auch der Ausweis des Gewinn- bezw. Verlustvortrages zwingend erforderlich war. Nach sinngemäßer Auslegung der diesbezüglichen Ausführung von Adler-Düring-Schmaltz [132]) ist dieses zu bejahen.

In anderer Richtung verläuft die Meinung Ander's [133]), der ausdrücklich betont, daß aus der gesetzlichen Formulierung nicht

129) K. Berg: Der Reingewinn bzw. Reinverlust im Jahresabschluß der Aktiengesellschaft in W. V. 1933, S. 286, Nr. 15/16.
130) Siehe Anmerkung 129.
131) Der sich auf die Bilanz beziehende Wortlaut des § 261 a, Abs. 2. HGB., entspricht dem oben angeführten des § 261 c, Abs. 2, HGB.
132) Adler-Düring-Schmaltz: a. a. O. S. 299.
133) E. Ander: a. a. O. S. 94.

etwa die Verpflichtung zum Ausweis des Gewinn- und Verlustvortrages in der Gewinn- und Verlustrechnung abzuleiten sei. Ander läßt mit der Behauptung — daß der Ausweis des Gewinn- bezw. Verlustvortrages auch vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus nicht notwendig sei — die Tatsache unberücksichtigt, daß es sich — im Falle eines Gewinnvortrages — um einen aus dem Vorjahr verbleibenden Teil des Reingewinns handelt, der als positiver Komponent nicht fehlen darf. Dieser Meinung schloß sich auch der Gesetzgeber an, als er in den §§ 131 Abs. 3 und 132 Abs. 2 Akt. Ges. die Formulierung des Gesetzestextes dahingehend änderte, daß er ausdrücklich den gesonderten Vermerk des vorjährigen Gewinn- oder Verlustvortrages hervorhob, so daß die Neufassung des § 132, Abs. 2 Akt. Ges. folgendermaßen lautet:

„Der Reingewinn oder Reinverlust ist am Schlusse der Gewinn- und Verlustrechnung ungeteilt und gesondert auszuweisen. Ein vorjähriger Gewinn- oder Verlustvortrag ist zu vermerken."

Diese Neufassung ist zweifellos als Fortschritt zu begrüßen. Soweit buchtechnisch auch schon vorher — also nach der Formulierung des § 261 c Abs. 2 der Aktienrechtsnovelle — im gleichen Sinne verfahren wurde, bringt die neue Fassung sachlich keine Änderung mit sich. Da die gesonderte Angabe des Reinerfolges in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung gefordert wird, kann das nur so geschehen, daß Jahreserfolg und Gewinn- bezw. Verlustvortrag in einer Vorspalte getrennt und in der Hauptspalte zusammengefaßt angegeben erscheinen[134]), wie nachstehendes Beispiel zeigt:

Gewinn- und Verlustrechnung des alten Jahres.

Aufwendungen		RM. 50 000,—	Erträge	RM. 70 000,—
Unverteilter Reingewinn (Gewinnvortrag)		RM. 20 000,—		
		RM. 70 000,—		RM. 70 000,—

Gewinn- und Verlustrechnung des neuen Jahres.

Aufwendungen		RM. 50 000,—	Gewinnvortrag	RM. 20 000,—
Gewinnvortrag	RM. 20 000,—		Erträge	RM. 80 000,—
Jahresgewinn	RM. 30 000,—	RM. 50 000,—		
		RM. 100 000,—		RM. 100 000,—

Bilanz des neuen Jahres.

Aktiven	RM. 80 000,—	Passiven		RM. 30 000,—
		Gewinnvortrag	RM. 20 000,—	
		Reingewinn	RM. 30 000,—	RM. 50 000,—
	RM. 80 000,—			RM. 80 000,—

134) Vergl. Adler-Düring-Schmaltz: a. a. O. S. 299.

In obigen Ausführungen wurde vorausgesetzt, daß es sich bei dem Jahreserfolg um einen Jahresgewinn sowie um einen Gewinnvortrag handelt. Es gibt aber — wie Adler-Düring-Schmaltz [135]) nachweisen — sechs verschiedene Kombinationsmöglichkeiten —, die hier zur Veranschaulichung gebracht werden sollen:

a) Gewinnvortrag und Jahresgewinn.

Bilanz

Aktiven	RM. 500 000,—	Passiven			RM. 450 000,—
		Gewinnvortrag	RM. 10 000,—		
		Jahresgewinn	RM. 40 000,—	RM. 50 000,—	
	RM. 500 000,—				RM. 500 000,—

Gewinn- und Verlustrechnung

Aufwendungen		RM. 160 000,—	Gewinnvortr.		RM. 10 000,—
Gewinnvortr.	RM. 10 000,—		Erträge		RM. 200 000,—
Jahresgewinn	RM. 40 000,—	RM. 50 000,—			
		RM. 210 000,—			RM. 210 000,—

b) Verlustvortrag und Jahresverlust.

Aktiven		RM. 400 000,—	Passiven		RM. 450 000,—
Verlustvortr.	RM. 10 000,—				
Jahresverlust	RM. 40 000,—	RM. 50 000,—			
		RM. 450 000,—			RM. 450 000,—

Gewinn- und Verlustrechnung

Verlustvortr.	RM. 10 000,—	Erträge			RM. 160 000,—
Aufwendungen	RM. 200 000,—	Verlustvortr.	RM. 10 000,—		
		Jahresverl.	RM. 40 000,—	RM. 50 000,—	
	RM. 210 000,—				RM. 210 000,—

c) Gewinnvortrag und Jahresverlust; Jahresverlust größer als Gewinnvortrag.

Bilanz

Aktiven		RM. 400 000,—	Passiven		RM. 430 000,—
Jahresverlust	RM. 40 000,—				
Gewinnvortrag	RM. 10 000,—	RM. 30 000,—			
		RM. 430 000,—			RM. 430 000,—

Gewinn- und Verlustrechnung

Aufwendungen	RM. 200 000,—	Gew.-Vortr.			RM. 10 000,—
		Erträge			RM. 160 000,—
		Jahres-Verl.	RM. 40 000,—		RM. 160 000,—
		Gewinnvortr.	RM. 10 000,—	RM. 30 000,—	
	RM. 200 000,—				RM. 200 000,—

135) Adler-Düring-Schmaltz: a. a. O. S. 301 ff.

d) Gewinnvortrag und Jahresverlust; Jahresverlust kleiner als Gewinnvortrag.

Bilanz

Aktiven	RM. 410 000,—	Passiven		RM. 400 000,—
		Gewinnvortr.	RM. 20 000,—	
		Jahresverl.	RM. 20 000,—	RM. 10 000,—
	RM. 410 000,—			RM. 410 000,—

Gewinn- und Verlustrechnung

Aufwendungen		RM. 200 000,—	Gew.-Vortr.	RM. 30 000,—
Gewinnvortr.	RM. 30 000,—		Erträge	RM. 180 000,—
Jahresverlust	RM. 20 000,—	RM. 10 000,—		
		RM. 210 000,—		RM. 210 000,—

e) Verlustvortrag und Jahresgewinn; Jahresgewinn größer als Verlustvortrag.

Bilanz

Aktiven	RM. 400 000,—	Passiven		RM. 380 000,—
		Jahresgewinn	RM. 30 000,—	
		Verlustvortr.	RM. 10 000,—	RM. 20 000,—
	RM. 400 000,—			RM. 400 000,—

Gewinn- und Verlustrechnung

Verlustvortrag		RM. 10 000,—	Erträge	RM. 200 000,—
Aufwendungen		RM. 170 000,—		
Jahresgewinn	RM. 10 000,—			
Verlustvortrag	RM .10 000,—			
		RM. 200 000,—		RM. 200 000,—

f) Verlustvortrag und Jahresgewinn; Jahresgewinn kleiner als Verlustvortrag.

Bilanz

Aktiven		RM. 400 000,—	Passiven	RM. 425 000,—
Verlustvortrag	RM. 30 000,—			
Jahresgewinn	RM. 5 000,—	RM. 25 000,—		
		RM. 425 000,—		RM. 425 000,—

Gewinn- und Verlustrechnung

Verlustvortrag	RM. 30 000,—	Erträge		RM. 205 000,—
Jahresaufwend.	RM. 200 000,—	Verlustvortr.	RM. 30 000,—	
		Jahresgewinn	RM. 5 000,—	RM. 25 000,—
	RM. 230 000,—			RM. 230 000,—

In den aufgezeigten Fällen, in denen es sich um einen Verlust handelt, tritt insofern eine Schwierigkeit auf, als es fraglich erscheint, ob dieser Verlust vor seinem Ausweis in der Bilanz bereits durch die Auflösung der gesetzlichen Rücklage gedeckt werden kann (lt. § 130 Ziffer 3, Abs. 1 Akt. Ges.) oder ob trotzdem ein Ausweis des Verlustes zu erfolgen hat, wie er in den §§ 131, Abs. 3 und 132, Abs. 2 verlangt wird. Um beiden Vorschriften gerecht zu werden, empfiehlt es sich, zwar die gesetzliche Rücklage zum Zwecke des Verlustausgleichs in Anspruch zu nehmen, andererseits aber die Verwendung des aus der gesetzlichen Rücklage aufgelösten Betrages in der Vorspalte anzugeben, so daß sich folgendes Bild für die Gewinn- und Verlustrechnung ergibt:

Gewinn- und Verlustrechnung

Verlustvortr.		RM. 5 000,—	Erträge		RM. 80 000,—
Aufwendungen		RM. 100 000,—	Aufgel. gesl. Rückl.		RM. 25 000,—
Verlustvortr.	RM. 5 000,—				
Jahresverlust	RM. 20 000,—				
		RM. 105 000,—			RM. 105 000,—

Auch in diesem Fall ist die Anwendung beider sich gegenüberstehenden gesetzlichen Vorschriften Auslegungsfrage und läßt zu wünschen, daß es diesbezüglich zu einer eindeutigen gesetzlichen Regelung komme.

Schließlich wäre zu begrüßen, wenn zu der alten — vor dem Weltkrieg geübten — Gepflogenheit der Praxis zurückgefunden würde, nach der — ebenfalls in der Vorspalte — die beschlossene Verwendung des Reingewinns im einzelnen angegeben wird.

Als Ergebnis dieses Kapitels ist festzuhalten, daß die Änderung des Wortlautes des Gesetzestextes im Aktiengesetz von 1937 einen erheblichen Fortschritt gegenüber der entsprechenden Formulierung in der Aktienrechtsnovelle bedeutet, daß es andererseits — wenn auch geringfügiger — Neuregelungen bedürfte, um dem Prinzip der Klarheit und Übersichtlichkeit vollkommen gerecht zu werden.

d) Der Gesamtcharakter der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 132 Akt. Ges. im Vergleich zu dem des § 261c HGB.

Um nun im Anschluß an die in diesem Teil vorgenommenen Einzeluntersuchungen auf die eingangs aufgeworfene Frage zurückzukommen — ob nämlich der Gesamtcharakter der Gewinn- und Verlustrechnung im Aktienrecht eine Wandlung erfahren hat, in

Gegenüberstellung zur Aktienrechtsnovelle — läßt sich hierzu folgendes feststellen:

Zweifellos hat der § 132 Akt. Ges. eine Reihe von Verbesserungen im Vergleich zum § 261 c HGB aufzuweisen und zwar insofern, als der Gesetzgeber sich bemüht hat, dem Bruttoprinzip mehr gerecht zu werden als früher. Zu diesem Zweck hat er — ganz besonders auf der Seite der Aufwendungen — eine Weiteraufgliederung vorgenommen, einmal durch die Einfügung folgender neuer Posten:

1. Beiträge an Berufsvertretungen, wenn die Zugehörigkeit auf gesetzlicher Vorschrift beruht.
2. Beträge von:
   a) Wertminderungen,
   b) sonstigen Verlusten, zu deren Ausgleich die gesetzliche Rücklage verwandt worden ist.
3. Alle übrigen Aufwendungen, soweit sie den Teil des Jahresertrages unter II, 1 übersteigen.

Zum anderen ist die Ausgliederung der außerordentlichen Aufwendungen aus den Positionen I, 9 bezw. II, 1 und deren geforderter Sonderausweis in I, 8 als Versuch einer gewissen Spaltung der Aufwandsseite nach betrieblichen und betriebsfremden Vorgängen und damit der Angleichung an die Ertragsseite anzuerkennen.

Jedoch bleibt in dieser Hinsicht — wie früher dargelegt — noch einiges zu wünschen.

Ebenso ist die dem Posten I, 7 entsprechende Position II, 5, „Die aus der Auflösung der gesetzlichen Rücklage gewonnenen Beträge", als Fortschritt zu würdigen.

Neben der weiteren Aufgliederung — infolge der Neueinführung vorstehender Posten — ist auch insofern eine erhebliche Verbesserung erzielt, als der Gesetzgeber durch Neuformulierung einzelner Positionen, deren Inhalt klarer zum Ausdruck gebracht hat. Es sei diesbezüglich nur nochmals darauf hingewiesen, daß § 132 Akt. Ges. im Gegensatz zu § 261 c HGB anstatt von „Abschreibungen auf Anlagen" von „Abschreibungen und Wertberichtigungen auf das Anlagevermögen" spricht, daß die Zweifel über den Umfang der Saldierungserlaubnis bei den Zinsen durch den Nachsatz „den Zinsen stehen ähnliche Aufwendungen (Erträge) gleich" behoben sind, daß ferner der unklare Begriff „Besitzsteuern" durch eine treffendere Bezeichnung des gleichen Postens ersetzt ist und daß endlich im Posten II, 1 nicht mehr lediglich der „Ertrag" sondern der „Jahresertrag" gefordert wird und damit die Frage — ob Umsatz oder Gesamtkostenverfahren — sich aus dem Gesetzestext selbst beantwortet.

Allen den obengenannten Verbesserungen des aktienrechtlichen Gliederungschemas stehen aber bedauerlicherweise eine Reihe neu hinzugekommener Mängel gegenüber, die hier — da sie an anderer Stelle bereits ausführlicher behandelt worden sind — nur noch stichwortartig angedeutet werden sollen. Es handelt sich also um:

1. den Verzicht auf die Abschreibungen auf das Umlaufsvermögen,
2. die erweiterte Saldierungserlaubnis:
   a) der Zinsen um die zinsähnlichen Aufwendungen und Erträge,
   b) des Postens II, 1 mit „allen übrigen Aufwendungen", die vorher in I, 7 zusammengefaßt waren, so daß nunmehr der Betrag unter Position II, 1 zu einer reinen Rechnungsgröße herabgesunken ist.

Gerade die Ausdehnung der Saldierungserlaubnis macht die Verbesserungen — infolge der weiteren Aufgliederung — wieder zunichte, so daß sich positive und negative Änderungen — im Ganzen gesehen — aufheben und lediglich als gewisse Verschiebungen innerhalb der Gruppen des Schemas zu betrachten sind. Der Gesamtcharakter der gesetzlichen Gewinn- und Verlustrechnung hat sich dadurch jedoch keineswegs gegenüber § 261 c HGB geändert, sondern bleibt nach wie vor der einer Teilbruttorechnung.

C. Schluß

Würdigung des Teilbruttoprinzips vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt.

Es wurde bereits im ersten Teil dieser Arbeit auf die Beweggründe hingewiesen, die den Gesetzgeber dazu veranlaßten, weder eine Brutto- noch eine Netto-, sondern eine Teilbruttorechnung zu fordern.

Da jedoch gleichzeitig sowohl § 260 b Abs. 2, HGB als auch § 129 Akt. Ges. einen möglichst sicheren Einblick in die Lage der Gesellschaft durch Klarheit und Übersichtlichkeit der externen Gewinn- und Verlustrechnung verlangen, und außerdem nach sinngemäßer Auslegung der Buchführungsgrundsätze vom 11. 11. 1937 die Buchhaltung als Grundlage für Betriebsvergleiche zu betrachten ist[136]), dürfte es fraglich erscheinen, ob die gesetzliche Gewinn- und Verlustrechnung in der derzeitig bestehenden Form obigen betriebswirtschaftlichen Anforderungen genügt.

Daß sie in vielen Fällen dem Verlangen nach Klarheit und Übersichtlichkeit nicht gerecht wird, wurde im Verlaufe dieser Arbeit im einzelnen nachgewiesen. Daß aber auch die Aufstellung einer Rentabilitäts- oder Wirtschaftlichkeitsrechnung an Hand der auszuweisenden Zahlen und damit die Bildung von — dem zwischenbetrieblichen Vergleich dienenden — Kennziffern unmöglich ist, zeigen die Ausführungen Gerstners[137]).

Vielmehr sei es — nach Mühlenfeld[138]) — charakteristisch, daß das Gesetz fast völlig auf das Eindringen in die betriebliche Sphäre verzichte, nicht nach der betriebswirtschaftlichen Bedeutung der einzelnen Posten frage, sondern seine Aufmerksamkeit — im Gegenteil — den Posten widme, die mit dem eigentlichen Betriebsgeschehen in keinem Zusammenhang stünden.

Eine sich daraus ergebende Teil-Bruttorechnung kann aber niemals den an sie gestellten betriebswirtschaftlichen Anforderungen nach möglichst sicherer und tiefer Durchleuchtung des Betriebsgeschehens entsprechen, so daß sich — einmal durch die Aufstellungs-

136) E. Schulz: Grundsätze zur Organisation der Buchführung im Rahmen eines einheitlichen Rechnungswesens in: W. T. 1938, Nr. 1/2, S. 22 ff.

137) P. Gerstner: Ist die Entwicklung einer Rentabilitätsrechnung auf Grund der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 261 c HGB möglich? In: W. P. 1933, Nr. 11/12, S. 253.

138) J. Mühlenfeld: a. a. O. S. 330.

pflicht einer Teilbruttorechnung, zum andern durch das Verlangen nach Klarheit und Übersichtlichkeit — ein gewisser Widerspruch innerhalb des Gesetzes ergibt, der im letzten Grunde die Ursache der entstandenen Zweifelsfragen sein dürfte.

Zwar sind eine Reihe von ihnen durch die Übung der Praxis einwandfrei gelöst[139]) worden, und die Einführung einer gesetzlichen Mindestgliederungsvorschrift ist in Gegenüberstellung zu den vorher herrschenden Gepflogenheiten durchaus als Fortschritt zu werten und anzuerkennen.

Auch dürfen die Schwierigkeiten nicht übersehen werden, die für den Gesetzgeber darin bestanden, sowohl den verschiedenen Wünschen als auch der Vielfalt der praktischen Fälle gerecht zu werden[140]).

Trotzdem ist vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus die Teilbruttorechnung abzulehnen und nur die Bruttorechnung in der Lage, die der Gewinn- und Verlustrechnung in betriebswirtschaftlicher Hinsicht gestellten Aufgaben zu erfüllen.

Wenn die Unternehmer die Aufdeckung ihrer betrieblichen Verhältnisse — namentlich ihrer Umsatzzahlen — in der Bruttorechnung fürchten, so ist dem entgegenzuhalten, daß eine solche Anschauung infolge der heute verbreiteten und erwünschten zwischenbetrieblichen Leistungsvergleiche als überholt gelten kann, ganz abgesehen davon, daß es fraglich erscheint, ob die Bekanntgabe der Umsatzzahlen tatsächlich eine Gefahr für den Betrieb bedeutet und ob nicht vielmehr der gegenseitige Einblick in die betrieblichen Verhältnisse ein Ansporn — auch für Konkurrenzunternehmen — sein kann?

Hierzu seien einige Stimmen aus der Literatur herangezogen.

So sagt Koch[141]): „Betrachtet man die grundsätzlichen Erörterungen über diesen Punkt, so möchte man annnehmen, daß mit der Bekanntgabe der Umsatzzahl alle Geheimnisse des Betriebes preisgegeben seien. In Wirklichkeit ist die Situation wesentlich anders. Die ein Unternehmen in erster Linie kennzeichnenden Zahlen sind die des Vermögens und die des Ertrages. Beide sind bei Aktiengesellschaften jährlich bekanntzugeben. Die Mitteilung der Umsatzziffer spielt demgegenüber eine wesentlich weniger bedeutsame Rolle."

139) Wie z. B. die Ableitung der externen aus der internen Gewinn- und Verlustrechnung, eine Frage rein technischer Natur, die zu mannigfachen Diskussionen Anlaß gegeben hat. Näheres hierzu siehe: F. Hausser: a. a. O. S. 122 ff.

140) Vergl. H. Horn: Die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung, in: a. a. O. S. 148.

141) W. Koch: a. a. O. S. 427.

Schmaltz[142]) nimmt mit folgenden Worten Stellung: „Was den Gesichtspunkt der Konkurrenz betrifft, so wird er vielfach übertrieben, weil bei mehrstufigen Betrieben oder bei Betrieben mit mehreren Fabrikaten der Einblick in das gesamte Kostengefüge von außen her nicht möglich ist, auch wenn die Umsatzziffer bekanntgegeben wird."

Ebenso wie das Bruttoprinzip muß auch das Gesamtkostenverfahren vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus bei der gesetzlichen Gewinn- und Verlustrechnung angewandt werden, wie es ja auch tatsächlich der Fall ist. Denn „eine kritische Betrachtung des Geschäftsverlaufes für die Vergangenheit und eine Beurteilung der Zukunftsmöglichkeiten ist nicht gegeben, wenn man von den im Geschäftsjahr erzielten Erträgen ausgeht, aus denen allein nicht auf die Leistung des Unternehmens geschlossen werden kann; es kann dieses nur in Verbindung mit den am Schluß des Geschäftsjahres noch vorhandenen Beständen an Halb- und Fertigfabrikaten geschehen[143])."

Damit dürfte als Ergebnis der Erörterungen vorliegender Arbeit der Wunsch nach einer Bruttorechnung im Sinne des Gesamtkostenverfahrens zu betrachten sein, der sich unter Zugrundelegung des aktienrechtlichen Gliederungsschemas und unter Berücksichtigung der im Verlaufe dieser Arbeit gemachten Vorschläge, folgendermaßen verwirklichen lassen würde:

Aufwand:	Ertrag:
I. Betrieblicher Aufwand:	I. Betriebliche Erträge:
1. Löhne und Gehälter	1. Umsatzerlös — Erlösschmälerungen
2. Gesetzliche soziale Abgaben	2. Sonstige betriebliche Erträge:
3. Abschreibungen und Wertberichtigungen auf das Anlagevermögen	a) Selbstkostenwert selbsterstellter Anlagen
4. Umsatzsteuer	b) + u. — Bestandsveränderungen
5. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	c) Alle übrigen betrieblichen Erträge (betriebsindividuell)
a) Materialeinkauf — Rückbelastungen	
b) Einkaufskosten	
6. Alle übrigen betrieblichen Aufwendungen:	
a) Betriebs-Aufwendungen	
b) Vertriebs-Aufwendungen	
c) Verwaltungs-Aufwendungen	
d) Sonstiges	
Betriebsgewinn	

142) K. Schmaltz: Reform der Gewinn- und Verlustrechnung der A.-G. in: W. T. 1396, S. 461.

143) S. Rhode: Die Gewinn- und Verlustrechnung des Jahresabschlusses der Aktiengesellschaften in W. P. 1932, S. 204.

Betriebsverlust:

II. Betriebsfremde Aufwendungen:

1. Außerordentl. Aufwendungen
   a) Verluste bei Verkäufen von Teilen des Anlagevermögens
   b) Abschreibungen auf Posten des Umlaufvermögens, soweit dieses nicht zum laufenden Geschäftsbetrieb gehört.
   c) Verluste durch Abgänge von außer Betrieb gesetzten Anlagen
   d) freiwillige soz. Aufwendungen
   e) Steuernachzahlungen, ohne daß Rückstellungen vorhanden sind.
   f) Einmalige und aperiodische Sonderaufwendg. erheblicher Größe, soweit es sich um außerbetriebliche Vorgänge handelt.

Aufwand:

2. Beiträge an Berufsvertretungen, wenn die Zugehörigkeit auf gesetzliche Vorschrift beruht.
3. Beträge zur Verrechnung von sonstigen Verlusten, zu deren Ausgleich die gesetzliche Rücklage verwandt worden ist
4. Aufwandszinsen
5. Sonstige betriebsfremde Aufwendungen: (betriebsindividuell)

Jahresgewinn

Betriebsgewinn:

II. Betriebsfremde Erträge:

1. Außerordentliche Erträge:
   a) Buchgewinne bei Verkäufen von Teilen des Anlagevermögens
   b) Abwertungsgewinne bei Dauerschulden
   c) Abfindungen
   d) Steuerrückzahlungen
   e) Erstattung nicht aktivierter Prozeßkosten
   f) Erträge aus der Auflösung von:
      aa) Wertberichtigungen
      bb) Rückstellungen
      cc) freien Rücklagen
   g) Einmalige und aperiodische Sondererträge erheblicher Größe, soweit es sich um außerbetriebliche Vorgänge handelt
   h) Außerordentliche Zuwendungen

Ertrag:

2. Erträge aus Beteiligungen
3. Die aus der Auflösung der gesetzlichen Rücklage gewonnenen Beträge
4. Ertragszinsen
5. Sonst. betriebsfremde Erträge, z. B.:
   a) Erträge aus Interessengemeinschaften
   b) aus Kartellen
   c) aus Lizenzen usw.

Jahresverlust

Literaturverzeichnis

1. Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Stuttgart 1938.
2. E. Ander: Die Gewinn- und Verlustrechnung der Aktiengesellschaften nach § 261 c HGB. Kölner Diss. 1937.
3. Blümich: Wirtschaftskartei 206 vom 1. 9. 1939.
4. Erläuterungsbemerkungen zum Entwurf.
5. R. Frhr. v. Godin-Wilhelmi: Aktiengesetz, Leipzig 1937.
6. Hast: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, Leipzig 1934.
7. F. Hauser: Der aktienrechtliche Jahresabschluß und der Kontenrahmen in: Neue Deutsche Forschungen, Band 315, Berlin 1943.
8. A. Hertlein: Die Kapital- und Erfolgsrechnung als Grundlage der Wirtschaftlichkeitsmessung, Stuttgart 1929.
9. Hertlein-Meisner: Abschluß und Prüfung der AG., Leipzig 1938.
10. Hillbrand: Das öffentliche Interesse im Aktienrecht in: „Ruhr und Rhein", Wirtschaftszeitung vom 24. 12. 30., 11. Jahrgang, Heft 52.
11. H. Horn: Probleme der Erfolgsrechnung nach § 261 c HGB. in: H. A. Ertel: Wirtschaftsprüfung, Band 2, Wien 1935.
12. Horrwitz-Ullmann: Kommentar zum neuen Aktienrecht, Berlin 1932.
13. B. Penndorf: Geschichte der Buchhaltung in Deutschland Leipzig 1933.
14. Quassowski: in: „J W." 1931, 2918.
15. Ring-Schachian: Die Praxis der AG., Leipzig 1929.
16. C. Ritter: Aktiengesetz, 2. Auflage, Berlin und München 1939.
17. Schlegelberger-Quassowski: Aktiengesetz, 2. Auflage, Berlin 1937.
18. Schlegelberger-Quassowski-Schmölder: Verordnung über Aktienrecht, Berlin 1932.
19. E. Schmalenbach: Dynamische Bilanz, Leipzig 1926, 4. Aufl.
20. F. Schmidt: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre in: Die Handels-Hochschule, Band II.
21. F. Schwarz: Freiwillige soziale Leistungen in: Wirtschaftskartei 377. 17. 2. 1943.
22. Staub's Kommentar zum HGB. 14. Auflage. Berlin und Leipzig 1933.
23. Teichmann-Koehler: Aktiengesetz, 2. Aufl., Berlin 1939.
24. E. Walb: Zur Dogmengeschichte der Bilanz in: Festschrift für E. Schmalenbach, Leipzig 1933.
25. „Zur Reform des Aktienrechts", Stellungnahme des VDB. zu dem Fragebogen des Reichsjustizministeriums, Leipzig 1930.

Zeitschriften

1. Jahrgang 1932:
I. Der Wirtschaftsprüfer:
1. M. Bewig: Bedenken aus der Praxis zu den Vorschriften über die Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung nach der 3. Notverordnung Nr. 8, S. 157.
2. O. Kienzle: Die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem geänderten Handelsgesetz Nr. 2, S. 30 ff.

3. W. Koch: Der Leistungsertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung, Nr. 23, S. 427 ff.

4. L. Kordecki: Die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem geänderten Handelsgesetz, Nr. 13/14, S. 239.

5. S. Rhode: Die Gewinn- und Verlustrechnung des Jahresabschlusses der Aktiengesellschaften, Nr. 11/12, S. 204 ff.

6. A. Weiß: Stille Reserven und ihre Auflösung nach der Aktienrechtsnovelle vom 19. September 1931, Nr. 2, S. 35.

2. Jahrgang 1933:

1. K. Berg: Der Reingewinn bzw. Reinverlust im Jahresabschluß der Aktiengesellschaft, Nr. 15/16, S. 286.

2. A. Frank: Ist der aktivierte Lohnaufwand für selbsterstellte Anlagen unter „Löhne und Gehälter" sowie unter „Ertrag lt. § 261 c HGB" auszuweisen, Nr. 10, S. 214.

3. K. Gehlen: Lohnaufwand und selbsterstellte Anlagen, Nr. 7, S. 115.

4. P. Gerstner: Ist die Entwicklung einer Rentabilitätsrechnung auf Grund der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 261 c HGB möglich? Nr. 11/12, S. 253.

II. Der Wirtschaftstreuhänder:

5. Jahrgang 1936:

1. K. Schmaltz: Reform der Gewinn- und Verlustrechnung der AG., S. 461.

6. Jahrgang 1937:

1. A. Berger: Bilanzausweis mit Erfolgseinwirkungen der Zu- und Abgänge bei Anlagen und Beteiligungen, S. 373.

2. H. Horn: Die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung, S. 145.

3. J. Mühlenfeld: Grundfragen der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Aktiengesetz, Nr. 18, S. 332 ff.

4. Trumpler: Die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Aktiengesetz bei Verwendung der gesetzlichen Rücklage zur Verlustdeckung, Nr. 13/14, S. 257 ff.

5. G. Wegner: Anlage-Zugänge und -Abgänge im neuen Aktiengesetz, S. 314.

7. Jahrgang 1938:

1. W. Minz: Erträge aus Beteiligungen, Nr. 4, S. 84.

2. E. Schultz: Grundsätze zur Organisation der Buchführung im Rahmen eines einheitlichen Rechnungswesens, Nr. 1/2, S. 22.

III. Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Herausgeber F. Schmidt, Jahrgang 1937.

E. Kosiol: Der Jahresabschluß der Aktiengesellschaft, S. 225.

Abkürzungen:

W. P. = Wirtschaftsprüfer.
W. T. = Wirtschaftstreuhänder.

Anlage I

Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 261c HGB.

In der Gewinn- und Verlustrechnung sind, soweit nicht der Geschäftszweig der Gesellschaft eine abweichende Gliederung bedingt, unbeschadet einer weiteren Gliederung folgende Posten gesondert auszuweisen:

I. Auf der Seite der Aufwendungen:

1. Löhne und Gehälter;
2. soziale Abgaben;
3. Abschreibungen auf Anlagen;
4. andere Abschreibungen;
5. Zinsen, soweit sie die Ertragszinsen übersteigen;
6. Besitzsteuern der Gesellschaft;
7. alle übrigen Aufwendungen mit Ausnahme der Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, bei Handelsbetrieben mit Ausnahme der Aufwendungen für die bezogenen Waren.

II. Auf der Seite der Erträge:

1. Der Betrag, der sich nach Abzug der Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, bei Handelsbetrieben nach Abzug der Aufwendungen für die bezogenen Waren, sowie nach Abzug der unter 2—5 gesondert auszuweisenden Erträge ergibt;
2. Erträge aus Beteiligungen,
3. Zinsen, soweit sie die Aufwandsseite übersteigen, und sonstige Kapitalerträge;
4. außerordentliche Erträge,
5. außerordentliche Zuwendungen.

Der Reingewinn oder Reinverlust des Jahres ist am Schlusse der Gewinn- und Verlustrechnung ungeteilt und vom vorjährigen Gewinn- oder Verlustvortrage gesondert auszuweisen.

Anlage II

Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 132 Akt. Ges.

In der Gewinn- und Verlustrechnung sind, wenn der Geschäftszweig keine abweichende Gliederung bedingt, die gleichwertig sein muß, unbeschadet einer weiteren Gliederung folgende Posten gesondert auszuweisen:

I. Auf der Seite der Aufwendungen:

1. Löhne und Gehälter;
2. soziale Abgaben;
3. Abschreibungen und Wertberichtigungen auf das Anlagevermögen;
4. Zinsen, soweit sie die Ertragszinsen übersteigen; den Zinsen stehen ähnliche Aufwendungen gleich;
5. Steuern von Einkommen, vom Ertrag und vom Vermögen mit Ausnahme derjenigen Steuern vom Einkommen, die regelmäßig durch Steuerabzug erhoben werden;
6. Beiträge an Berufsvertretungen, wenn die Zugehörigkeit auf gesetzlicher Vorschrift beruht;
7. Beträge von:
   a) Wertminderungen,
   b) sonstigen Verlusten,
   zu deren Ausgleich die gesetzliche Rücklage verwandt worden ist;
8. außerordentliche Aufwendungen, soweit sie nicht unter Nr. 1 bis 7 und 9 enthalten sind;
9. alle übrigen Aufwendungen, soweit sie den Teil des Jahresertrags unter II Nr. 1 übersteigen.

II. Auf der Seite der Erträge:

1. Der Jahresertrag nach Abzug der Aufwendungen, soweit sie nicht nach I Nr. 1 bis 8 auf der Seite der Aufwendungen gesondert nachzuweisen sind; sowie nach Abzug der Erträge, die unter Nr. 2 bis 6 gesondert auszuweisen sind;
2. Erträge aus Beteiligungen;

3. Zinsen, soweit sie die Aufwandszinsen übersteigen; den Zinsen stehen ähnliche Erträge gleich;
4. außerordentliche Erträge einschließlich der Beträge, die durch die Auflösung von Wertberichtigungen, Rückstellungen und freien Rücklagen gewonnen sind;
5. die aus der Auflösung der gesetzlichen Rücklage gewonnenen Beträge;
6. außerordentliche Zuwendungen.

Der Reingewinn oder Reinverlust des Jahres ist am Schlusse der Gewinn- und Verlustrechnung ungeteilt und gesondert auszuweisen. Ein vorjähriger Gewinn- oder Verlustvortrag ist zu vermerken.

Lebenslauf

Am 6. Februar 1922 wurde ich als Tochter des praktischen Arztes Dr. med. Hubert Butenuth und seiner Ehefrau Gertrud, geb. Vogeler, in Bad Oeynhausen geboren.

Nach Erlangung des Abiturs auf der Oberschule für Mädchen in Herford im Jahre 1940 begann ich im Herbst des gleichen Jahres mit dem Studium der Volkswirtschaft in Marburg. Ich blieb dort zwei Trimester und ging dann zum Sommer-Semester 1941 nach Frankfurt, wo ich fünf Semester Betriebswirtschaft hörte. An der Universität Frankfurt bestand ich am 28. Februar 1944 mein Examen als Diplom-Kaufmann. Mein Studium vertiefte ich durch weitere Arbeit an der Universität Marburg.

Bei der Anfertigung der vorstehenden Arbeit danke ich insbesondere Herrn Prof. E. Walb für die gegebenen sachlichen und wissenschaftlichen Anregungen.

Dr. Luise Butenuth.